SORIN NICOLAE BORLEA
VIOLETA MONICA ACHIM

RISOPRINT
Cluj-Napoca • 2017

ISBN 978-973-53-2081-2
9 789735 320812

CONTROL FINANCIAR ȘI EXPERTIZA JUDICIARĂ

Sorin Nicolae Borlea *Monica Violeta Achim*

Control financiar și expertiza judiciară

Editura RISOPRINT

Cluj-Napoca • 2017

© RISOPRINT

Toate drepturile rezervate autorilor & Editurii Risoprint

*Editura **RISOPRINT** este recunoscută de **C.N.C.S.***
***(Consiliul Național al Cercetării Științifice)**.*
www.risoprint.ro ***www.cncs-uefiscdi.ro***

Opiniile exprimate în această carte aparțin autorului şi nu reprezintă punctul de vedere al Editurii Risoprint. Autorul îşi asumă întreaga responsabilitate pentru forma şi conținutul cărții şi se obligă să respecte toate legile privind drepturile de autor.

Toate drepturile rezervate. Tipărit în România. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodusă sub nicio formă, prin niciun mijloc mecanic sau electronic, sau stocată într-o bază de date fără acordul prealabil, în scris, al autorilor.
All rights reserved. Printed in Romania. No part of this publication may be reproduced or distributed in any form or by any means, or stored in a data base or retrieval system, without the prior written permission of the author.

Sorin Nicolae Borlea
Monica Violeta Achim

CONTROL FINANCIAR ȘI EXPERTIZA JUDICIARĂ

ISBN 978-973-53-2081-2

Director editură: GHEORGHE POP
Coperta: OANA STEPAN

Tiparul executat la:
S.C. ROPRINT® S.R.L.
400 188 Cluj-Napoca • Str. Cernavodă nr. 5-9
Tel./Fax: **0264-590651** • roprint@roprint.ro

Cuprins

Introducere 6

CAPITOLUL 1. MANAGEMENTUL ENTITĂȚILOR ECONOMICE – ABORDARE SISTEMICĂ 8

1.1. Entitatea economică – privită ca un sistem dinamic şi complex 8
1.2. Sistemul managerial al entității economice 12
1.2.1. Componentele sistemului managerial al entității economice 12
1.2.2. Funcţiile sistemului managerial al entităților economice 13
1.2.2.1. Funcţia de previziune 14
1.2.2.2. Funcţia de organizare 15
1.2.2.3. Funcţia de coordonare 16
1.2.2.5. Funcţia de control – audit - reglare 17
1.3. Guvernanța corporativă-sistemul modern de management al entităților economice 18
1.3.1. Noua economie- economia guvernanţei corporative 18
1.3.2. Definirea conceptului de guvernanţă corporativă 20

CAPITOLUL 2. ABORDĂRI TEORETICO-METODOLOGICE PRIVIND CONTROLUL ECONOMIC, FINANCIAR ŞI GESTIONAR 23

2.1. Definirea noţiunii de control 23
2.2. Rolul controlului în conducerea activităţilor economice 24
2.3. Controlul economic, financiar şi gestionar-parte integrată a sistemului general de control 25
2.4. Funcţiile controlului economic, financiar şi gestionar 29
2.5. Clasificarea formelor de control economic, financiar şi gestionar 30
2.6. Rolul sistemului informaţional - contabil în înfăptuirea actului de control 33
2.7. Metodologia efectuării controlului economic, financiar și gestionar 35
2.7.1. Informarea 37
2.7.2. Verificarea 37
2.7.3. Analiza 45
2.7.4. Sinteza 46

CAPITOLUL 3. ORGANIZAREA CONTROLULUI ECONOMIC FINANCIAR ŞI GESTIONAR 48

3.1. Elementele care influenţează modul de organizare şi de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar 48
3.2. Principiile ce stau la baza organizării unitare a controlului economic, financiar şi gestionar 48
3.3. Structura organizatorică şi funcţională a sistemului unitar de control economic, financiar şi gestionar 50
3.4. CARTA drepturilor şi obligaţiilor persoanei fizice supuse verificării situaţiei fiscale personale 82
3.5. Codul etic al inspectorului de control fiscal 88
3.6. Pregătirea Misiunii de Inspecție Fiscală 90

3.6.1. Procedura P 01 – selectarea contribuabililor pentru inspecţia fiscală 90
3.6.2. Procedura P 02 - ordinul de serviciu 91
3.6.3. Procedura P 03 - notificarea privind declanşarea misiunii de inspecţie fiscală 92
3.7. Desfăşurarea acţiunii de inspecţie fiscală 94
3.7.1 Procedura P 05 - deschiderea intervenţiei la faţa locului 94
3.7.2. Procedura P 06 - intervenţia la faţa locului 95
3.8. Procedura P 07 – constatarea şi raportarea deficienţelor 95
3.8.1 Consideraţii generale 95
3.8.2. Formular de raportare a constatărilor 96
3.9 Procedura P 08 – revizuirea documentelor de lucru 96
3.10 Procedura P 09 – discuția finală 97
3.11. Raportul de inspecție fiscală 98
3.11.1 Procedura P 10 - elaborarea proiectului de raport de inspecţie fiscală 98
3.11.2 Reuniunea de conciliere 99
3.11.3 Conținutul raportului de inspecție fiscală la persoane fizice 99
3.11.4 Formarea dosarului permanent 102
3.11.5 Avizarea actelor referitoare la inspecţia fiscală 102
3.11.6 Difuzarea raportului de inspecție fiscală 103
3.12. Exemplu de Raport de inspecție fiscală la societatea ABC 103

CAPITOLUL 4. CONTROLUL ADMINISTRĂRII ŞI AL INTEGRITĂŢII PATRIMONIULUI PUBLIC ŞI PRIVAT 122

4.1. Controlul măsurilor de prevenire a păgubirii patrimoniului public şi privat 123
4.1.1. Controlul măsurilor privind organizarea şi exercitarea formelor proprii de control 123
4.1.2. Controlul măsurilor de bună gospodărire a patrimoniului 124
4.1.3. Controlul respectării condiţiilor de încadrare a gestionarilor şi de constituire a garanţiilor materiale 126
4.1.4 Controlul efectiv al integrităţii patrimoniului 127

CAPITOLUL 5. EXPERTIZA CONTABILĂ 135

5.1 Conceptul de expertiză contabilă 135
5.2 Expertiza contabilă judiciară 137
5.2.1 Definire şi forme 137
5.2.2. Expertiza contabilă judiciară vs. controlul financiar 137
5.2.3. Obiectivele expertizei contabile judicare 139
5.2.4. Numirea expertului contabil 141
5.2.5. Procedura de efectuare a expertizei contabile judiciare 144
5.2.6. Actele de expertiză contabilă judiciară – conţinut şi valorificare 148
5.2.7. Grupul experților judiciari (GEJ) 152
5.3 Expertiza contabilă extrajudiciară sau amiabilă 153

5.4. Exemplu de Raport de Expertiza judiciară 155

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 169

Anexa 1. Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecţie fiscală la persoane fizice ...174

Anexa 2 .Norma profesională 35 privind expertizele contabile și comentariile misiunilor de expertiză contabilă 189

Anexa 3. Raport de expertiză judiciară.....208

Anexa 4. Raport de expertiză extrajudiciară.....211

Introducere

„Gândește adesea la legătura dintre toate
lucrurile din lume şi la relaţiile dintre ele.
Căci toate sunt împletite între ele, într-un anumit mod”
MARCUS AURELIUS

Componentă de bază a managementului modern, controlul asigură cunoaşterea operativă a modului în care se desfăşoară activităţile economice şi sociale, respectarea disciplinei economice, financiare şi contractuale, prevenirea dezechilibrelor din economie.

Din cuprinsul lucrării se desprinde rolul controlului economic, financiar şi gestionar care se manifestă în trei direcţii principale.

Astfel, controlul financiar exercitat de către stat este recunoscut pentru exigenţa cu care veghează ca toate activităţile, operaţiunile şi tranzacţiile să se desfăşoare în conformitate cu normele legale în vigoare. Acest control apără în primul rând interesele statului şi ale instituţiilor sale.

A doua direcţie ar fi organizarea unui sistem propriu de control intern de către orice unitate patrimonială (persoană juridică sau fizică care administrează patrimoniul propriu). Acesta este un control economic, de factură gestionară, menit să apere interesele entităţii economice şi ale organelor de conducere sau de administrare a acestora.

Pe de altă parte, informaţiile ce caracterizează potenţialul economic, starea de sănătate financiară şi capacitatea întreprinderii de a produce profit, pentru a fi credibile şi utile utilizatorilor de informaţii trebuie certificate şi validate de către o persoană neutră, cu statut de independenţă faţă de emitentul şi de utilizatorul de informaţie contabilă. Acest control este cunoscut la nivel mondial sub denumirea de audit financiar care în România se efectuează prin auditori financiari, ca persoane fizice sau juridice autorizate.

De asemenea, lucrarea cuprinde o parte însemnată cu privire la expertiza contabilă judiciară. Problemele referitoare la expertiza judiciară sunt prezentate în complexitatea lor avându-se în vedere o serie de particularităţi cu privire la relaţia dintre organizarea şi conducerea contabilităţii de către persoanele juridice şi fizice care au calitatea de experţi contabili şi contabili autorizaţi.

În opinia noastră, problemele de esenţă cu care se confruntă controlul economic, financiar şi gestionar sunt probleme curente ale economiei de piaţă, care nu trebuie marginalizate sau exceptate, iar activitatea organelor de control şi a experţilor contabili nu trebuie asociată neapărat cu constatarea unor deficienţe pentru aplicarea unor sancţiuni.

Activitatea de control şi expertiză au în primul rând un rol preventiv, urmărind să preîntâmpine dezechilibrele sau producerea unor stări de lucruri anormale.

Prin conţinutul său fundamental, practic şi legislativ, prezenta lucrare *„Control economico-financiar şi expertiză judiciară”* se adresează în primul rând studenţilor de la profilul economic, fiind destinată procesului didactic, dar poate servi cu real folos atât lucrătorilor din domeniul financiar-contabil şi de control din cadrul entităţilor economice cât şi din instituţiile publice.

Fără a avea pretenţia că am epuizat tot ce se putea scrie despre un domeniu atât de vast şi complex, suntem recunoscători tuturor celor care prin sugestiile şi propunerile pe care ni le vor face, vor contribui la îmbunătăţirea lucrării de faţă.

Cluj-Napoca, 2017

Autorii:

Prof. univ.dr.Sorin Nicolae BORLEA

Prof. univ.dr.Monica Violeta ACHIM

CAPITOLUL 1. MANAGEMENTUL ENTITĂȚILOR ECONOMICE – ABORDARE SISTEMICĂ

1.1. Entitatea economică – privită ca un sistem dinamic și complex

Sistemul poate fi definit ca o mulţime de elemente organizate pentru atingerea unui scop.

În analiza sistemelor se ţine seama de ***sistemul condus,*** de reuniunea de subsisteme care se dirijează concret în funcţie de intercondiţionările existente astfel :

- ***structura sistemului,*** cea care conţine bucle de reacţie, puncte de informare, centre de prelucrare a datelor, puncte de decizie, locuri de finalizare a acţiunilor declanşate prin luarea unei decizii,
- ***subsistemele componente***, care au domenii proprii pentru datele de intrare-ieşire şi includ şi procesele de autoconducere, şi
- ***sistemul managerial,*** care defineşte acea reuniune de subsisteme ce dirijează sistemul condus.

Performanţele sistemului depind de calitatea sistemului managerial, de capacitatea de anticipare a eventualelor perturbaţii care se realizează prin funcţia de reglare a sistemului.

Orice sistem are un anumit obiectiv, care îi influenţează comportamentul şi funcţionalitatea.

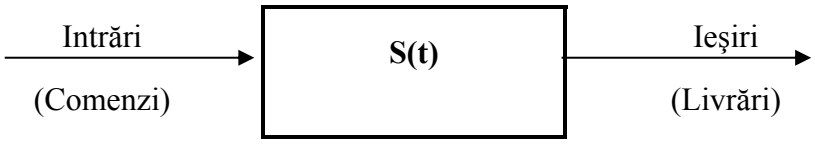
Elementele componente ale sistemului se află într-o intercondiţionare mult mai puternică decât legăturile sistemului cu exteriorul, lucru prin care se individualizează fiecare sistem în parte .

Structura sistemului este dată de elementele componente aflate într-o interacţiune ordonată şi ierarhizată cu bucle de reacţie ce asigură reglarea sistemului parţial sau totalitatea acestuia. Astfel, se poate spune că structura sistemului este un ansamblu de relaţii, pe baza cărora se asigură şi se delimitează aria de manifestare a proprietăţilor specifice acestuia .

În realitate, întâlnim sisteme dinamice cu **buclă deschisă** şi sisteme cu **buclă închisă** (feed-back).

În sistemele ***cu buclă deschisă***, ieşirea decurge din intrare, dar nu poate avea nici o influenţă asupra intrării (de exemplu, livrările de produse nu au nici o influenţă asupra cantităţii comandate în perioada următoare, adică este un flux unidirecţional) (fig.1):

Figura 1. *Sistem cu buclă deschisă*



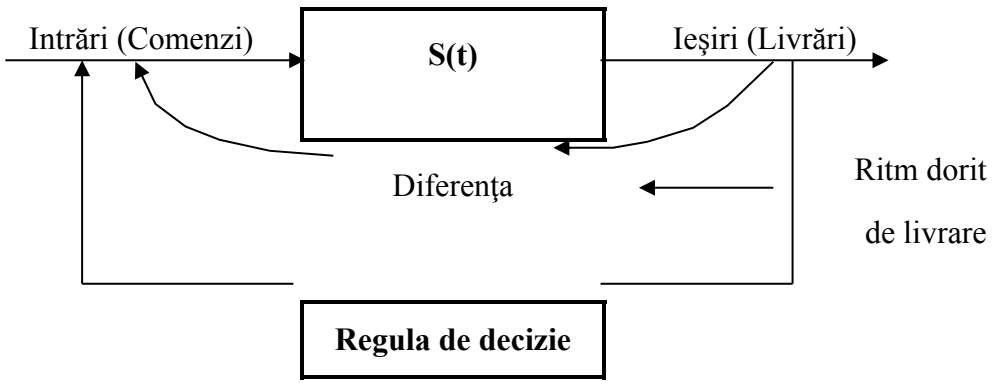
Sursa: Raţiu-Suciu, 2000, p. 51

În prezent, entitatea economică este un "sistem deschis", deoarece între entitate şi mediul concurențial în care își desfășoară activitatea există un schimb bidirecţional de informaţii, de calitatea acestei comunicări depinzând viabilitatea entității economice. Informaţiile colectate din exteriorul entității economice au şi rolul determinant în procesul de adaptare a acesteia la evoluţia condiţiilor de mediu concurenţial, astfel încât entitatea economică să se menţină competitivă.

Dacă în interiorul entitatății economice se introduce un ritm de livrare a produselor comandate, sistemul devine ***cu buclă închisă (feed-back)***. Dacă acest ritm nu corespunde cu un ritm de livrare dorit, atunci va fi influenţat ritmul comenzilor nou intrate în sistem, de la beneficiari. Deci, ieşirea (produsele livrate clienţilor) influenţează intrarea (comenzile primite de la clienți).

Am prezentat structura acestui tip de sistem în figura nr 2:

Figura 2. *Sistem cu buclă închisă*



În esenţă, conexiunea inversă exprimă acţiunea output-urilor asupra input-urilor sistemului economic.

Bucla de feed-back se referă la fluxurile fizice de produse asociate cu fluxurile de informaţii.

Spre deosebire de faptul că dinamica unui sistem cu buclă deschisă există datorită răspunsului său la influenţele externe, dar nu poate să-şi modifice acest răspuns doar prin acţiunea unor forţe interne, dinamica unui sistem feed-back este determinată de încercarea sa de a se regla/autocontrola în faţa unor perturbaţii externe (Raţiu, 2000, p. 51-52).

Structura unui sistem cu buclă închisă prezintă: modul în care fluxurile sale materiale şi/sau informaţionale sunt interconectate, modul în care fluxurile sunt modificate în timp, regulile de decizie reflectate prin buclele feed-back.

Deoarece orice sistem economic prezintă o buclă închisă, funcţionarea sa necesită existenţa a *doi factori* şi anume: o diferenţă între o valoare dorită şi o valoare reală (curentă), o politică (strategie) ce exprimă acţiunile necesare pentru a asigura o anumită mărime dorită pentru diferenţa dintre valoarea dorită şi cea reală.

Cunoaşterea structurii interne a sistemului reprezintă un obiectiv important al analizei de sistem.

În cadrul unei entităţi economice se deosebesc trei categorii de subsisteme, şi anume:

a) subsistemul managerial;

b) subsistemul mediului extern; şi

c) subsistemul complementar.

a) Subsistemul managerial se referă la procesul propriu-zis de adoptare a deciziilor. Se analizează modul de obţinere a informaţiilor necesare, regulile sau operaţiile prin care decidenţii transformă aceste informaţii în decizii şi modalităţile de transmitere a acestor decizii către cei interesaţi.

Un sistem economic poate conţine unul sau mai multe astfel de subsisteme manageriale, acestea au caracter cognoscibil şi controlabil.

b) Subsistemul mediului extern este cel cu care sistemul managerial interacţionează, dar a cărui activitate nu o poate influenţa, deci nu poate fi modificată structura sistemului în mod direct, doar prin intermediul altor factori.

În cazul entităţilor economice , mediul extern este piaţa, care poate fi influenţată de sistemul managerial prin câteva măsuri cum ar fi : stabilirea preţurilor, lansarea de noi produse, reclama pentru unele produse etc.

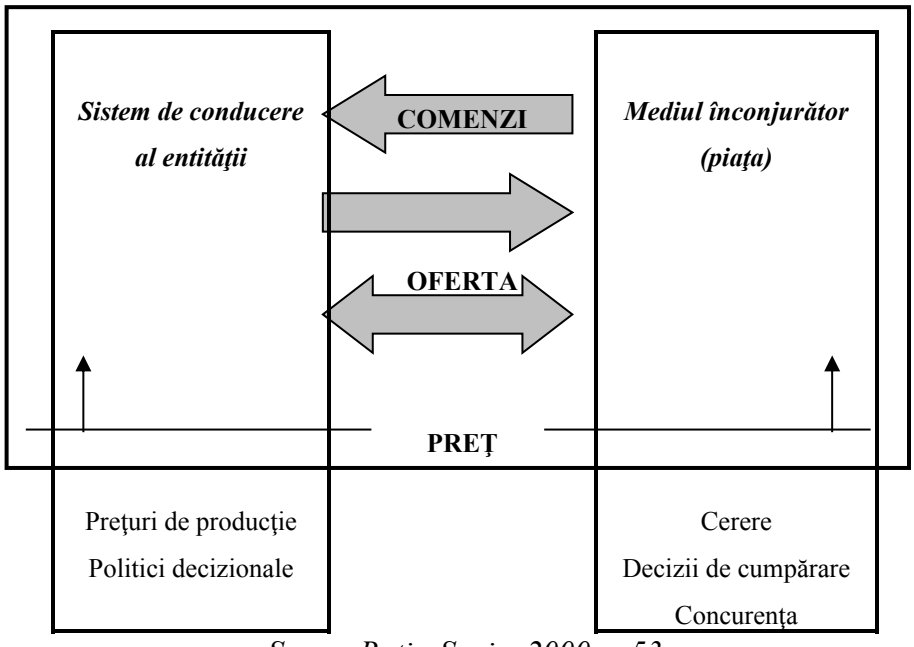
Piaţa, la rândul ei, acceptă sau respinge produsele ofertate prin sistemul de conducere.

c) Subsistemul complementar în cazul unei entităţi economice poate fi sistemul macroeconomic, guvernul, prin politica sa fiscală, băncile sau orice altă organizaţie care poate influenţa entitatea economică , sau piaţa, dar nu este afectată de aceasta.

Structura internă a fiecărui subsistem este una dintre cele mai complicate. Sistemul de conducere trimite "semnale" mediului extern şi aşteaptă de la acesta informaţii privind modul în care acestea au fost receptate în legătură cu : preţul produsului, cantitatea dintr-un anumit sortiment etc.

Răspunsul se află prin analiza buclei feed-back dintre sistemul de conducere şi mediul extern în carea aceasta activează , şi va conduce la menţinerea sau schimbarea politicii entităţii economice (figura 3) (Raţiu-Suciu, 2000, p.53):

Figura 3. *Relaţiile dintre sistemul de conducere al entităţii economice şi mediul extern*



Sursa: Raţiu-Suciu, 2000, p.53

1.2. Sistemul managerial al entității economice

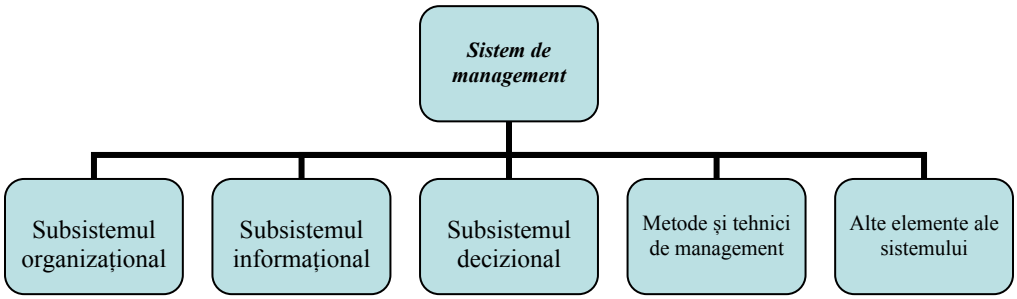
1.2.1. Componentele sistemului managerial al entității economice

La nivelul fiecărei entități economice, pentru exercitarea funcţiilor managementului, se realizează un sistem de natură să asigure fundamentul operaţional necesar. Sistemul managerial al entităţii poate fi definit ca ansamblul elementelor cu caracter decizional, organizatoric, informaţional, motivaţional din cadrul entităţii, prin intermediul căruia se exercită procesul de conducere în vederea obţinerii unei eficienţe economico-sociale cât mai ridicate (Mercioiu și colab., 1998, p.80).

Sistemul managerial al entităților economice cuprinde mai multe componente, astfel (Mercioiu și colab.,1998, p.80-81).:

- subsistemul organizatoric;
- subsistemul informaţional;
- subsistemul decizional;
- subsistemul metode şi tehnici de management;
- alte elemente de conducere.

Figura 4. *Sistemul managerial al entității economice*



Sursa: prelucrări proprii

Subsistemul organizatoric este reflectat de structura organizatorică a entităţii economice şi reprezintă principala componentă a sistemului managerial prin care se realizează funcţia de organizare, dar şi celelalte funcţii ale conducerii.

Subsistemul informaţional, este reprezentat prin ansamblul elementelor cu caracter informaţional, din entitatea economică – informaţii, fluxuri şi circuite informaţionale, proceduri şi mijloace de tratare a acetora – și este nemijlocit implicat în exercitarea tuturor funcţiilor întregului proces de management. Calitatea subsistemului informaţional este decisivă

pentru asigurarea unei funcţionalităţi corespunzătoare privind sistemul de conducere, furnizându-i acestuia materia primă de bază – adică informaţia.

Subsistemul decizional reprezintă ansamblul deciziilor adoptate şi aplicate în cadrul unei entităţi economice de către management. Prin intermediul acestui subsistem se exercită toate funcţiile conducerii. Subsistemul decizional este puternic condiţionat de calitatea celorlalte componente ale conducerii şi reprezintă componenta cea mai activă a sistemului de management, determinând în mare măsură eficienţa întregii activităţi.

Subsistemul metode şi tehnici de management este format din ansamblul metodelor, tehnicilor şi procedurilor folosite în conducerea unei entităţi economice. Un rol deosebit revine asigurării unei perfecţionări continue a membrilor echipei de management.

1.2.2. Funcţiile sistemului managerial al entităţilor economice

Funcţiile conducerii reprezintă esenţa procesului de management. Funcţiile conducerii sunt reprezentate de *„activităţi specializate, relativ omogene, complementare sau convergente care îndeplinesc un rol specific în ansamblul procesului de conducere”* (Mercioiu şi colab.,1998, p.80-81).

Cunoaşterea funcţiilor sistemului de management al unei entităţi economice constituie „o premisă majoră pentru descifrarea conţinutului ştiinţei conducerii şi a conducerii ştiinţifice, pentru însuşirea şi utilizarea eficientă a sistemelor, metodelor, tehnicilor, procedurilor şi modalităţilor moderne de conducere” (Mercioiu și colab.,1998, p.80-81).

În opinia noastră şi a opiniei specialiştilor din literatura de specialitate, procesul de management se poate împărţi, având în vedere natura sarcinilor implicate de desfăşurarea lui şi a modului de realizare, în cinci funcţii principale :

a) Funcția de previziune;

b) Funcția de organizare;

c) Funcția de coordonare;

d) Funcția de antrenare;

e) Funcția de control - audit - reglare.

Studiul proceselor de management şi identificarea pentru prima dată a funcţiilor managementului a fost făcută de către Fayol (1917) în lucrarea sa “*Administraţia industrială şi generală*”, în care sunt prezentate cele cinci infinitive: *a prevedea, a organiza, a comanda, a*

coordona şi a controla. În opinia lui H. Fayol, cele cinci funcţii ale managementului au următoarea semnificaţie:

- *a prevedea* înseamnă a evalua viitorul şi a-l pregăti;
- *a organiza*, înseamnă a întreprinde, a dota o entitate cu tot ceea ce este necesar pentru funcţionarea ei (materiale, utilaje, capital, personal etc.);
- *a comanda*, adică "a trage cele mai mari foloase de la cei care compun entitatea , în interesul acesteia";
- *a coordona* înseamnă a realiza armonie între toate componentele entității astfel încât să se uşureze funcţionarea şi succesul acesteia;
- *a controla,* adică a verifica dacă activitățile entității se derulează conform regulamentelor general admise.

Pe măsura dezvoltării şi consolidării ştiinţei managementului, numeroşi specialişti în literatura de specialitate au împărţit procesul de management în mod diferit, definind alte funcţii ale managementului. Spre exemplu, Kazmier preciza ca funcţii ale managementului: *planificarea, organizarea, dirijarea şi controlul.* O abordare mai deosebită a avut-o profesorul Constantin Pintilie, care preciza următoarele funcţii ale managementului: *previziunea, organizarea, motivarea sau comanda, coordonarea, controlul, evaluarea şi menţinerea şi dezvoltarea unui climat de competiţie, cooperare şi creativitate* (Burduş și Căprărescu, 1999, p.21).

1.2.2.1. Funcţia de previziune

Funcția de previziune presupune stabilirea obiectivelor principale ale entității economice ce urmează a fi atinse în viitor, ţinând seama de performanțele trecute (în urmă cu aproximativ 3-5 ani). Funcția de previziune presupune stabilirea resurselor angajate şi a mijloacelor necesare atingerii obiectivelor prestabilite.

Previziunea este cea mai importanta funcție a managementului. Aceasta constă în ansamblul proceselor de muncă prin intermediul cărora se determină principalele obiective ale entității economice și principalele mijloace necesare pentru realizare Burduş și Căprărescu, 1999, p.22). Ținând seama de orizont, de gradul de detaliere şi obigativitate, rezultatele previziunii se împart în trei categorii principale astfel: programe, planuri și

prognoze. Programele se referă la previziuni efectuate pe un orizont redus reprezentat de o săptămână, o zi, un schimb, o oră etc. Planurile cuprind, de regulă previzuni pe perioade între o lună şi cinci ani iar prognozele acoperă un orizont minim de 10 ani.

Elaborarea unui studiu previzional, presupune o cercetare atentă a trecutului şi prezentului. Apare astfel necesitatea analizei post-factum pentru a fixa rezultatele, pentru a desprinde tendinţele în evoluţia fenomenelor, pentru a cunoaşte baza de la care trebuie pornit în analiza previzională, pentru a stabili structurile şi relaţiile factorial-cauzale.

Analiza activităţii economice leagă trecutul de viitor, formează o premisă a analizei previzionale, oferindu-i concluziile desprinse din activitatea anterioară, ca o bază de orientare şi fundamentare a deciziilor privind activitatea viitoare.

În cadrul procesului de adoptare a deciziilor previzionale privind evoluţia viitoare a activităţii unităţilor economice, un rol aparte revine analizei factorilor cheie având în vedere intensitatea acţiunii lor. Potrivit concepţiei eficienţei economice globale, cercetarea analitică nu se poate rezuma la factorii strict economici, ei îmbrăţişează un câmp mult mai larg. Ca principale grupe de factori, în afara celor economici, se pot enumera: factori ecologici, ştiinţifici şi tehnici, politici, demografici, culturali, urbanistici, biologici, sanitari etc.

1.2.2.2. Funcţia de organizare

În literatura de specialitate din ţara noastră, majoritatea specialiştilor apreciază funcția de organizare a managementului ca fiind reprezentată de "*totalitatea acţiunilor întreprinse pentru transpunerea în practică a deciziilor luate de către organele de conducere"* (Mercioiu și colab, 1998, p.87). Funcția de organizare are rolul de a mijloci angajarea resurselor entității în acţiune, în vederea atingerii obiectivelor din programul propriu de dezvoltare, în condiţii de maximizare a eficienţei economice. Prin funcţia de organizare se stabileşte cine şi cum contribuie la realizarea obiectivelor planificate.

Funcţia de organizare constă în *„stabilirea şi delimitarea proceselor de muncă fizică şi intelectuală, a componentelor acestora (operaţii, timpi, mişcări) precum şi gruparea acestora pe posturi, formaţii de muncă, compartimente şi atribuirea personalului corespunzător anumitor criterii economice, tehnice şi sociale, în vederea realizării în cât mai bune condiţii a obiectivelor stabilite prin prevedere"* (Burduș și Căprărescu, 1999, p.23).

Alţi autori (Nicolaescu, 2001, p.120) apreciază funcţia de organizare ca fiind "ansamblul activităţilor prin intermediul cărora se stabilesc şi se delimitează procesele de muncă fizică şi intelectuală şi componentele acestora (mişcări, timpi, operaţiuni, lucrări, sarcini etc.), precum şi gruparea lor pe posturi, formaţii de muncă, compartimente şi atribuirea lor personalului corespunzător anumitor criterii economice, tehnice şi sociale, în vederea realizării în cât mai bune condiţii a obiectivelor planificate".

În cadrul funcţiunii de organizare se deosebesc două niveluri:

- structura organizatorică şi sistemul informaţional;
- domeniile activităţii entităţii economice şi anume: producţia, personalul distribuţia etc.

Activitatea de organizare este subordonată obiectivului general, şi anume acela de a spori eficienţa economică prin utilizarea optimă a potenţialului uman, material şi financiar. Analiza economico-financiară identifică rezervele interne ale entităţii economice privind economia de personal, economia de materiale, de energie, de utilaje, de spaţiu, accelerarea vitezei de rotaţie a activelor etc.

1.2.2.3. Funcţia de coordonare

Funcţia de coordonare constă în *„ansamblul proceselor de muncă prin care se armonizează deciziile şi acţiunile personalului întreprinderii comerciale şi ale subsistemelor sale, în cadrul previziunilor şi al sistemului organizatoric stabilit anterior"* (Mercioiu și colab., 1998, p.90). Alți autori (Burduş și Căprărescu, 1999, p.24) apreciază funcția de coordonare ca fiind reprezentată de *„ansamblul proceselor prin care se armonizează deciziile şi acţiunile personalului organizaţiei şi a subsistemelor componente, în cadrul obiectivelor stabilite prin prevedere şi a sistemului organizatoric creat"*.

Un management eficient presupune existenţa unei comunicări eficiente la toate nivelurile organizatorice, care la rândul său depinde de un complex de factori privind pe de-o parte caracteristicile conducerii (nivelul de pregătire profesională a membrilor echipei de conducere, stil de conducere etc.), cât şi ale executanţilor (nivelul lor de calificare generală şi specifică, motivare și cointeresare, interesul față de soluționarea problemelor, receptivitatea la nou etc.).

Coordonarea se realizează fie la nivel bilateral (între un conducător şi un subordonat), fie la nivel multilateral (între un conducător şi mai mulţi subordonaţi). Dezavantajul principal al coordonării de tip bilateral constă în consumul mare de timp, mai ales din partea conducerii. În condiţiile entităţiloe economice moderne, ponderea coordonării multilaterale creşte ca urmare a extinderii sistemelor de conducere de timp participativ.

Realizarea coordonării se reflectă într-un şir de corelaţii. În acest sens se pot deosebi două categorii de corelaţii: a) care se referă la structuri şi b) care se referă la diverşi factori ai activităţii. Din prima categorie pot fi menţionate corelaţiile dintre structura de conducere şi cea de producţie sau între structura materială şi cea umană etc. Din cea de-a doua categorie pot fi menţionate corelaţiile dintre dinamica investiţiilor şi dinamica resurselor angajate, dintre dinamica producţiei şi dinamica fondului de salarii, dintre volumul aprovizionării cu materiale şi volumul producţiei etc. Printre mijloacele de realizare a coordonării, un loc important revine analizei economice, îndeosebi în urmărirea realizării corelaţiilor menţionate.

1.2.2.4. Funcţia de decizie

Funcţia de decizie cuprinde *„ansamblul proceselor de conducere prin care se determină personalul întreprinderii comerciale să contribuie la stabilirea şi realizarea obiectivelor planificate pe baza luării în consideraţie a factorilor care îl motivează”* (Mercioiu şi colab., 1998, p.91).

Această funcţie prezintă un pronunţat caracter operaţional şi constă în angajarea a personalului de execuţie şi de conducere la realizarea sarcinilor ce le revin stabilite în conformitate cu obiectivele entităţii economice.

Orice decizie în orice domeniu impune o analiză economico-financiară pentru fundamentarea acesteia.

1.2.2.5. Funcţia de control – audit - reglare

Termenul de „control” provine din limba franceză de la cuvântul „controlé” care înseamnă conform DEX, *„supravegheerea, analiza şi verificarea permanentă sau periodică a unei activităţi sau a unei situaţii pentru a urmări mersul ei şi pentru a lua măsuri de stăpânire a eventualelor riscuri şi de îmbunătăţire.”* [1]

[1] Dicţionar explicativ al limbii române, Ed a II-a, Ed. Univers Enciclopedic, Bucureşti 1998,

Termenul de „audit” provine din limba latină de la cuvântul *audit-auditare*, care are semnificaţia „*a asculta*”. Utilizarea corectă a a acestui termen presupune în mod necesar raportarea la anumite referinţe impuse de norme, legi, reglementări.

Efectuând o compilare a termenilor, funcția de audit-control și reglare ar fi reprezentată, în opinia noastră, de ansamblul proceselor prin care *activitățile economico-financiare derulate de la nivelul entităților economice sunt supravegheate, analizate, verificate și comparate în raport cu referințele, cu scopul identificării și reglării deficiențelor constate și ameliorarea generală a performanțelor economico-financiare.*

Controlul încheie ciclul procesului de conducere, fiind premergătoare previzionării de noi obiective, efectuarea de noi reorganizări etc. Funcția de control străbate întreaga organizație, colectând și prelucrând informații referitoare la performanțele organizației ca sistem. Procesul de control vizează în exclusivitate factorul uman (Cătană, 1994, p.280) care reprezintă forța motrice ce pune în mișcare toate resursele activității.

Funcţia de control trebuie să aibă de asemenea şi caracter preventiv de anticipare a fenomenelor nedorite iar dacă acestea s-au produs, să aibă caracter corectiv. Scopul controlului nu poate fi limitat la latura constatativă, ci trebuie legat în mod nemijlocit de latura preventivă. Se poate considera că funcţia de control este menită să prevină şi să combată riscurile sau abaterile negative de la parcursul prestabilit al atingerii obiectivelor.

Noţiunea de risc are în cazul de faţă un sens larg care implică orice fapt neaşteptat ce periclitează desfăşurarea în bune condiţii a activităţii şi determină pagube. Cu alte cuvinte, în această categorie intră nu numai riscurile determinate de forţele naturii sau de conjuncturi independente de entitatea economică, ci şi cele de ordin subiectiv, cauzate de factorul uman (neglijenţa, incompetenţa, criza în organizare etc.) .

În prezent entităţile economice sunt supuse auditului intern şi extern, audit care în esenţă constă în a observa, a analiza, a compara, a face o confruntare a situaţiei existente cu standardele, regulile, procedurile, uzanţele, obiectivele şi politicile existente .

1.3. Guvernanța corporativă-sistemul modern de management al entităților economice

1.3.1. Noua economie- economia guvernanţei corporative

Termenul de conducere corporativă a apărut în limbajul comun în anii ’70, în Statele Unite ale Americii, în mijlocul scandalului Watergate, când s-a descoperit implicarea

companiilor americane în politică, prin contribuţii acordate diferitelor partide politice (Buzatu, 2003)

Mai târziu, la sfârşit de secol XX, scandalurile financiare Xerox Guinnes -1986, Poly Peck International-1989, Maxwell-1991, BCCI-1991, Enron-2001, Allied Irish Bank- 2002, WorldCom-2002, Xerox 2002, Merill Lynch-2002, Parmalat-2003/2004, Andersen-2001/2002, au bulversat lumea financiară şi au ridicat serioase probleme privind încrederea acordată guvernanţei corporative din aceste companii. Dezvoltarea necontrolată a inovaţiilor financiare, în special a produselor derivate, a contribuit la dematerializarea operaţiunilor întreprinderilor şi a favorizat practicile de contabilitate „creativă", destinate să deruteze pe cei care analizează situaţiile financiare (Le Roy şi Marchesnay, 2005, p.47).

Tehnica *stock-options* şi remunerarea managerilor în funcţie de performanţă nu au putut realiza întru totul alinierea intereselor administratorilor delegaţi cu cele ale acţionarilor şi au provocat numeroase prejudicii acţionarilor minoritari, care nu făceau parte din grupul de control al managerilor (Mironiuc, 2009). Şocul acestor falimente a fost cu atât mai mare cu cât ele au fost declanşate pe fondul unei stări financiare aparent consolidate a companiilor, cifre care au fost însă manipulate cu buna stiinţă de tandemul manageri-auditori pentru a oferi o imagine financiară „cosmetizată" .

Criza economico-financiară izbucnită apoi în 2008 şi-a pus amprenta asupra restabilirii unei noi ordini mondiale de natura economică. În acest context, se apreciază chiar faptul că, actuala criză a produs *"rupturi în istoria economiei mondiale, ca realitate, concomitent cu o fractură survenită la nivelul gandirii economice. Desprinderea de un asemenea model presupune deopotrivă o reformă a capitalismului financiar şi a arhitecturii relaţiilor internaţionale şi construcţia unor traiectorii de dezvoltare pluraliste"* (Popescu-Bogdănesti, 2011).

Pe fondul crizelor financiare recente, a devenit presantă reformarea arhitecturii instituţionale a pieţelor naţionale de capital, prin adoptarea unor reglementări bursiere eficace, alături de elaborarea şi implementarea unor măsuri de stimulare a dezvoltării sectorului corporatist, pornindu-se de la premisa că, o economie puternică, cu o piaţa financiară solidă, deschisă şi transparentă, poate face faţă provocărilor ce derivă din mediul internaţional globalizat. Ţările dezvoltate au fost primele care au conştientizat cel mai rapid faptul că nevoia de transparenţă financiară este una din cerinţele unei guvernanţe corporative de succes.

În noul cadrul de dezvoltare al economiei, în special al organizaţiei, are loc o modificare *a abordării macanismelor de conducere a organizaţiei sub forma guvernanţei corporative.*

Guvernanţă corporativă eficientă permite acţionarilor să se asigure că entitățile în care ei deţin parţi sociale, sunt conduse în conformitate cu propriile lor interese. În acelaşi timp guvernanţa corporativă vine să răspundă mutaţiilor produse în mecanismele de evaluare a performanţei companiei. De la performanţele bazate pe profit şi apoi pe rentabilitate, începutul secolului XXI aduce cu sine noi abordări ale performanţei organizaţiei, astfel că performanţa începe să fie definită în funcţie de crearea valorii pentru toţi deţinătorii de interese.

În concluzie, guvernanţa corporativă a organizaţiilor din noua economie are menirea de a crea valoare adăugată pentru acţionarii săi, în condiţiile satisfacerii exigenţelor clienţilor, a respectării opiniei angajaţilor şi protejarea mediului înconjurător. Pentru aceasta este nevoie de existenţa unui complex de componente care alcătuiesc guvernanţa corporaţiei, determinând un efect sinergic în care un rol important îl au: transparenţa structurilor de proprietate; protecţia acţionarilor; transparenţa informaţiilor; separarea funcţiei de conducere executive de cea de preşedinte al consiliului de administraţie; creşterea rolului comitetelor de audit, control intern, a comitetelor de remunerare sau nominalizare.

1.3.2. Definirea conceptului de guvernanţă corporativă

Fiind o temă de mare actualitate, tema guvernanţei corporative a fost dezbătută pe larg în literatura de specilitate, mai ales în literatura germană şi anglo-saxonă, de unde şi diversitatea definiţiilor aduse.

Etimologic, conceptul de guvernanţă corporativă provine din greaca veche de la cuvântul „Kybernaien”, apoi din limba latină „ gobernace”, pentru a desemna conducerea unei corăbii pe mare.

Dicţionarul englez Oxford (2008) defineşte „guvernarea” ca act, manieră, fapt sau funcţie de conducere, administrare, management.

Termenul de „bună guvernanţă” este menţionat pentru prima dată în anul 1932 de Adolf Berle şi Gardiner Means, în cadrul teoriei agenţiei pe care au dezvoltat-o, teorie care stă şi azi la baza sistemelor de management.

Tricker (1984), denumit de către Cadbury drept „părintele guvernării corporative", apreciază că elementele esenţiale ale unei bune guvernanţe corporative sunt*: strategia companiei, managementul executiv, responsabilitatea şi supravegherea.*

O definiţie foarte cunoscută este cea dată de Shleifer şi Vishny (1997) conform căreia conducerea corporativă se referă la modul în care „*furnizorii de fonduri ai unei companii se asigură ca îşi vor primi beneficiile cuvenite de pe urma investiţiei făcute".*

O abordare strict contabilă a conceptului de guvernanţă corporativă aparţine lui KonTraG (1998), care defineşte guvernanţa corporativă ca fiind reglementarea privind controlul şi transparenţa raportărilor anuale. Autorul apreciază că administratorul este obligat să asigure menţinerea unor sisteme adecvate de gestionare a riscurilor şi monitorizarea controlului intern. De asemenea, KonTraG insistă asupra obligaţiei consiliului de administraţie de a raporta consiliului de supraveghere problemele legate de finanţare, investiţii şi planificarea personalului

O definiţie extinsă a guvernanţei corporative o dă organismul *Ethical Investment Research Services* care apreciază că guvernanţa corporativă este un set de relaţii între managementul companiei, conducere, acţionari şi alte părţi interesate. Pentru acţionari, acest proces de conducere poate conduce la o creştere a încrederii privind obţinerea unei rentabilităţi echitabile a investiţiilor lor. Pentru celelalte părţi interesate, acesta poate furniza asigurarea că activitatea companiei se realizează într-o manieră responsabilă în relaţia cu societatea şi mediul înconjurător (Maier, 2005, p. 5).

În accepţiunea Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică, OECD (2004) *guvernanţa corporativă reprezintă sistemul prin care companiile sunt conduse şi controlate.* În detaliu, ea se referă la modul în care sunt împărţite drepturile şi responsabilităţile între categoriile de participanţi la activitatea firmei, cum ar fi consiliul de administraţie, managerii, acţionarii şi alte grupuri de interese, specificând totodată cum se iau deciziile privind activitatea companiei, cum se definesc obiectivele strategice, care sunt mijloacele de atingere a lor şi cum se monitorizează performanţele financiare. Astfel, conceptul este văzut ca având doua faţete: cea *comportamentală* (care se referă la modul în care interacţionează managerii unei companii, acţionarii, angajaţii, creditorii, clienţii şi furnizorii, statul şi alte grupuri de interese, în cadrul strategiei generale a companiei) şi cea *normativă (*care se referă la setul de reglementări în care se încadrează aceste relaţii şi comportamente descrise mai sus - legea societăţilor comerciale, legea valorilor mobiliare şi a pieţelor de capital, legea falimentului, legea concurenţei, cerinţe ale cotării la bursă etc.)(Wagner şi colab. 2005).

Banca Mondială defineşte conducerea corporativă ca fiind *un set de legi, norme, regulamente şi coduri de conduită adoptate în mod voluntar, care permit unei firme să atragă resursele umane şi materiale necesare activităţii sale şi-i oferă totodată posibilitatea de a desfăşura o activitate eficientă, care să genereze plusvaloare pe termen lung pentru acţionari, grupuri de interes şi pentru societate în ansamblu*.

International Federation of Accountants – IFAC defineşte guvernanţa corporativă ca „*un ansamblu de practici ale Consiliului de Administratie si ale managementului executiv, exercitate cu scopul de a asigura directiile strategice de actiune, atingerea obiectivelor propuse, gestiunea riscurilor şi utilizarea responsabilă a resurselor financiare"*.

În România, conceptul de guvernanţă corporativă este relativ recent, preocupări ale autorilor în această direcţie le regăsim abia în ultimii 5 ani.

Astfel, Morariu A. şi alţii defineşte într-un mod extrem de concis guvernanţa corporativă, ca fiind „*sistemul prin care firmele sunt conduse şi controlate"* (Morariu, 2008, p.182). Un grup de profesori şi specialişti români, în cadrul cărţii-tratat „Guvernanţa corporativă şi auditul intern" redau o definiţie extrem de complexă dar în acelaşi timp foarte concisă a guvernanţei corporative. Ei apreciază faptul că o „*conducere corporativă este o abordare pe mai multe niveluri în sistemul relaţiilor dintre grupurile de interese (salariaţii, managerii, acţionarii, toţi partenerii de afaceri, organele de reglementare, publicul larg şi mass-media) respectiv guvernanţa corporativă include raporturile care se stabilesc între Consiliul de Administraţie şi părţile interesate, interne sau externe"* (Pereş şi colab., 2009, p. 20).

Feleagă și colab. (2011) apreciază că „g*uvernanţa corporativă reprezintă un ansamblu de „reguli ale jocului" prin care companiile sunt gestionate intern şi supervizate de consiliul directorilor, în scopul de a proteja interesele tuturor părţilor participante"*.

Kolk & Pinks (2009), efectuând investigaţii în cadrul diferitelor definiţii date conceptului de guvernanţă corporativă, ajung la concluzia că acest concept este într-o foarte mare măsură legat de conceptele de responsabilitate socială corporativă. Studiul efectuat de Kolk & Pinks (2009), pe un eşantion de 250 de companii, concluzionează că mai mult de jumătate din companii alocă o secţiune specială de guvernanţă corporativă în raportările lor privind responsabilitatea socială corporativă.

Pe baza definiţiilor de mai sus, concluzionăm faptul că guvernanţa coporativă este sistemul prin care societăţile sunt conduse şi controlate în scopul realizării obiectivelor microeconomice ale noii economii, adică maximizarea performanţelor globale ale acesteia.

CAPITOLUL 2. ABORDĂRI TEORETICO-METODOLOGICE PRIVIND CONTROLUL ECONOMIC, FINANCIAR ŞI GESTIONAR

2.1. Definirea noţiunii de control

După cum am constatat în capitolul anterior, una din funcţiile importante ale managementului o reprezintă *funcţia de control*.

Controlul, în general, constă în „*supravegherea, analiza şi verificarea permanentă sau periodică a unei activităţi sau a unei situaţii pentru a urmări mersul ei şi pentru a lua măsuri de stăpânire a eventualelor riscuri şi de îmbunătăţire"* (Oprean 2002, p.5-6).

Într-o abordare generalistă **controlul** poate fi definit prin aprecierea conformităţii cu o normă, un standard, o referință etc..

Într-o abordare mult mai largă, **controlul** constă în verificarea şi analiza permanentă, periodică sau inopinantă a unor procese, fenomene, operaţii, informaţii rezultate dintr-un domeniu sau sector oarecare, în scopul anticipării, preîntâmpinării şi lichidării eventualelor deficiențe.

Activitatea de control presupune existența a cel puţin trei elemente esenţiale („cei trei c"):

a) cunoaştre,
b) constatare,
c) comparare, respectiv cunoaşterea stărilor de lucruri ideale, contatarea realităţilor practice şi compararea acestora.

Modelul general al acţiunilor de control (Vaes, 1964, p.48-49) presupune următoarele etape:

1. *Stabilirea situaţiei dezirabile* reflectate în cadrul programelor, planurilor, previzunilor, normelor, devizelor, liniilor directoare, etc.;
2. *Precizarea toleranţelor admise*, adică a abaterilor maxime de la situaţia dezirabilă care sunt permise și necesită a fi cunoscute anticipat;
3. *Stabilirea situaţiei reale,* constatate la un moment dat de către organele de control;

4. *Compararea* celor două situaţii (ideală sau reală), determinarea abaterilor dintre ele şi aprecierea acestora în funcție de toleranțele admise;
5. *Formularea concluziilor* rezultate din acţiunea de control (interpretarea abaterilor şi precizarea semnificaţiilor lor, efectuarea de propuneri de adoptare de măsuri ce se impun).

Finalizarea controlului se realizează prin stabilirea unor măsuri care vizează înlăturarea stărilor de lucruri neconforme şi perfecţionarea activităţilor viitoare.

2.2. Rolul controlului în conducerea activităţilor economice

Controlul prezintă o sferă de acţiune practic nelimitată, acesta fiind întâlnit în toate activităţile umane organizate. Acesta contribuie la armonizarea acţiunilor individuale, la ansamblarea acestora într-un tot organic şi unitar.

Într-o entitate economică modernă controlul se intgrează organic în structura conducerii, astfel că mecanismele comntrolului se manifestă atât la nivelul fiecărei entităţi economice cât şi la nivelul instituţiilor publice (care gestionează interesele statului şi ale colectivităţii locale) şi chiar la nivelul întregii societăţi civile.

Încă de la începutul secolului nostru Henry Fayol (părintele ştiinţei conducerii alături de F.W.Taylor) definea conducerea întreprindreii prin cinci atribuţii principale: **prevederea, organizarea, comanda, coordonarea şi controlul**.

În literatura de specialitate din ţara noastră funcţiile conducerii sau managementului sunt abordate de regulă în ordinea următoare: prevederea (planificarea), organizarea, coordonarea şi antrenarea, controlul (Structurile organizaţionale şi eficienţa acţiunii, Editura Academiei, Bucureşti, 1978).

Controlul se manifestă în toate etapele planificării, organizării şi desfăşurării activităţilor entităților economice, însă cu precădere acesta vizează etapele finale când rezultatele *finale* obţinute trebuie raportate la o situaţie ideală (sau dezirabilă). În cadrul procesului de control se stabilesc concluzii privind eficiența utilizării mijloacelor, a metodele sau a organizării activităţii şi în acelaşi timp măsuri de corecţie preîntâmpinând astfel, producerea sau repetarea acestora pe viitor. Astfel, procesul de control constată abaterile dar şi stabileşte căile de remediere a lor, asigurând astfel funcţionarea optimă a sistemului entității economice.

2.3. Controlul economic, financiar şi gestionar-parte integrată a sistemului general de control

În domeniul economic, controlul vizează în principal cele trei laturi de bază ale activităţilor ce se desfăşoară în entităţile patrimoniale:

- latura tehnică sau profesională (specificul sau conţinutul propriu-zis al activităţii);
- latura economică (legată de ansamblul mijloacelor antrenate în realizarea respectivei activităţi);
- latura financiară (care vizează procurarea resurselor, eficienţa muncii şi rezultatele obişnuite).

Astfel există un control tehnic, un control economic, şi un control financiar,ale căror sarcini de bază vizează măsurarea cu discernământ a eforturilor şi efectelor, prevenirea dezechilibrelor şi aprecierea realistă a stărilor calitative.

Controlul tehnic are în vedere cu prioritate aspectele tehnologice ale proceselor de producţie şi de circulaţie, proprietăţile fizice şi chimice ale bunurilor şi caracteristicile sau parametrii mijloacelor ce participă la desfăşurarea unei activităţi.

Se exercită de către organe specializate în împrejurări cum sunt: recepţionarea materialelor, utilajelor şi mărfurilor aprovizionate, obţinerea unor produse sau semifabricate din producţie prorpie, terminarea unor operaţiuni, procese, lucrări sau a unor faze ale acestora, controlul unor proiecte sau documentaţii, urmărirea pe parcurs a desfăşurării proceselor tehnologice, asistenţa tehnică de specialitate. Controlul tehnic nu trebuie limitat doar la activităţile productive şi comerciale, ci trebuie extins la toate activităţile sociale care au un conţinut specific şi un mod propriu de desfăşurare, ca de exemplu: tehnologiile procesului de învăţământ sau tehnicile deosebit de complexe prin care se realizează ocrotirea sănătăţii, etc.

Aspectele tehnice sau profesionale au nenumărate legături directe şi indirecte cu activitatea economică şi financiară a entităţilor economice, astfel încât controlul lor îmbracă un caracter combinat sau mixt.

Controlul economic urmăreşte în principal activitatea de producţie şi cea gestionară a entităţilor economice, modul de gospodărire şi utilizare a resurselor materiale şi umane, realizarea integrală şi la timp a obiectivelor propuse. Acest tip de control se referă la: utilizarea

resurselor tehnice, materiale şi umane, inclusiv aspecte legate de productivitatea muncii, nivelul şi structura costurilor, respectarea contractelor etc.

Controlul economic poate fi realizat în unităţi naturale, în unităţi valorice, unităţi convenţionale sau în unităţi de muncă, ţinându-se cont de natura mijloacelor sau proceselor supuse verificării, de modul de reflectare a acestora în sistemele de evidenţă şi de obiectivele pe care le urmăreşte fiecare acțiune de control.

Controlul financiar acţionează în sfera relaţiilor financiare, fiscale şi de credit, urmărind cu prioritate constituirea şi utilizarea fondurilor la toate nivelurile economiei naţionale şi asigurarea unei eficienţe maxime.

La nivelul entităţilor economice controlul financiar se referă la următoarele:

- elaborarea bugetelor de venituri şi cheltuieli şi execuţia acestora;
- rentabilizarea tuturor activităţilor, produselor şi sectoarelor;
- sporirea acumulărilor băneşti şi asigurarea capacităţii de plată;
- creşterea resurselor proprii de finanţare;
- integritatea parimoniului, prevenirea, descoperirea şi recuperarea pagubelor suferite;
- lichidarea cheltuielilor supradimensionate şi stoparea cazurilor de risipă;
- respectarea disciplinei financiare şi fiscale etc.

Controlul financiar vizează în egală măsură, relaţiile financiare ale entităţilor economice cu exteriorul, cu mediul economic, administrativ şi social în care acestea îşi desfăşoară activitatea incluzând aici obligaţiile financiare şi fiscale ale entităţilor, raporturile lor cu organismele de asigurare şi protecţie socială, eventualele subvenţii primite şi chiar relaţiile de creditare şi alte operaţiuni efectuate prin bănci.

Între controlul economic şi cel financiar există nenumărate apropieri şi interferenţe, ceea ce face ca activităţile specifice lor să nu poată fi în toate cazurile precis delimitate. De altfel, controlul financiar este, în esenţa lui o parte sau o formă a controlului economic, limitat la sfera raporturilor financiare şi de credit.

Aceste consideraţii ne duc la concluzia că în economia noastră naţional se exercită de fapt şi de drept un control **economico-financiar** care cumulează atât prerogativele controlului economic, cât şi pe cele ale controlului financiar. Sub raport teoretic, controlul economic-

financiar este reprezentat prin funcţia de control a finanţelor şi mai ales prin funcţiile de control gestionar şi informaţional al contabilităţii.

În sfera de cuprindere a controlului economic, financiar şi gestionar câteva module se particularizează în mod distinct.

Astfel, un loc important îl ocupă **controlul gestionar**, care urmăreşte în principal asigurarea integrităţii valorilor corporale şi a celor de trezorerie aflate în administrarea operativă a entităţilor economice-sociale şi utilizarea acestor valori în conformitate cu interesele proprii, dar şi cu normele legale în vigoare. Este un important instrument de gestiune raţională. El se întemeiază pe evidenţa strictă a patrimoniului şi pe reflectarea riguroasă a tuturor proceselor, operaţiunilor şi tranzacţiilor economice. Sarcina principală controluli gestionar este de a preîntâmpina producerea unor fenomene negative şi de a preveni păgubirea avutului public şi privat, dar nu se reduce la aceasta. Controlul gestionar intervine cu promtitudine pentru identificarea abaterilor, pentru descoperirea şi evaluarea prejudciilor provocate de entităţile economice, pentru stabilirea şi urmărirea măsurilor de recuperare a pagubelor. Controlul gestionar este o componentă de bază a controlului propriu exercitat în cadrul entităţilor patrimoniale.

În cazul particular al gestiunilor publice (regii autonome, instituţii de stat, unităţi admistrativ-teritoriale) controlul gestionar propriu este dublat de controlul din partea statului efectuat de către Curtea de Conturi a României şi Camerele sale de conturi judeţene, singurele organisme abilitate de lege să dea descărcare de gestiune pentru fiecare exerciţiu financiar. Curtea de Conturi a României este recunoscută ca fiind organul suprem de control financiar de stat. Organisme de control finaciar asemănătoare: Inspecţia fiscală şi Direcţia Antifraudă , urmărind în principal respectarea de către entităţile economice şi instituţiile publice a prevederilor legale din domeniul economic, financiar şi fiscal.

De altfel, controlul exercitat de stat reprezintă un model distinct în cadrul controlului economic, financiar şi gestiona, ceea ce înseamnă că rolul lui este distinct

Sfera de cuprindere a controlului economic, financiar şi gestionar poate include şi activitate de expertiză contabilă şi fiscală , concepută a o treaptă calitativ superioară a controlului propriu-zis, legată de valorificarea valenţelor decizionale şi probatorii ale contabilităţii şi marcată de exigenţe calitative sporite. Asociată cu alte forme de verificare de aceeaşi esenţă expertiza contabilă se realizează în principal sub forma unui control

independent care are ca obiectiv de bază examinarea profesională a informaţiilor financiar-contabile destinate asociaţilor dar şi a unor terţi etc. Rolul acesteia este de a exprima o opinie competentă şi motivată cu privire la înţelesul pe care acestea îl conţin.

Principala formă a controlului independent sau neutru se regăseşte în noţiunea modernă de *audit financiar* şi rolul acestuia este să garanteze pentru terţi integritatea (respectiv fidelitatea, regularitatea, sinceritatea şi fidelitatea) datelor contabile făcute public de fiecare entitate economică. Vizează deci, în primul rând, procesele de informare şi de comunicare din economie, şi prin urmare ele au la bază un model propriu de acţiune, care diferă de cel aplicabil în controlul activităţilor ecnomice dar, care respectă modelul general al controlului.

În orice ţară controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să satisfacă o serie de cerinţe sau condiţii obligatorii şi trebuie să fie organizat ca un sistem unitar. Pentru atingerea acestor obiective, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie susţinut de o bază juridică corespunzătoare, reprezentată prin acte normative care privesc:

- organizarea şi funcţionarea diferitelor organisme specializate de control;
- reglementarea formelor organizatorice instituţionalizate ale controlului;
- precizarea aspectelor tehnice ale problemelor ce fac obiect al controlului economic, financiar şi gestionar (ex. legislaţia fiscală).

Controlul economic, financiar şi gestionar, conceput ca sistem, trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

- să aibă un **caracter unitar**, fundamental de concepţie clară cu privire la conţinutul, organizarea şi metodologiile sale. Caracterul unitar înlătură posibilitatea unor paralelisme sau suprapuneri în munca de control, dar şi riscul omiterii unor sectoare, obiective sau laturi ale activităţilor economice. Aceasta implică o bună organizare a muncii, cunoaşterea temeinică a formelor şi metodelor de control, respectarea riguroasă a periodicităţii controlului, fără a exclude intervenţia unor acţiuni inopinante care să surprindă realitatea fenomenelor la un moment dat.
- trebuie să fie **multilateral şi sistematic**, cuprinzând toate laturile activităţilor economice, fiecare organism sau formă de control având precis delimtate atribuţiile şi competenţele lor.

- trebuie să aibă un profund **caracter democratic**, înţelegând prin aceasta că el trebuie să fi exercitat de o reţea largă de organe şi cu participarea unor efective mari de specialişti în domeniul economic şi mai ales în cel contabil, financiar şi fiscal.
- trebuie să se caracterizeze prin **operativitate şi promptitudine**; orice acţiune de control trebuie declanşată la momentul potrivit şi desfăşurată între-un timp cât mai scurt pentru a nu stingheri activităţile controlate şi pentru a nu permite acoperirea formală a deficienţelor existente.
- trebuie să îndeplinească şi un **rol educativ**, determinându-i pe protagoniştii vieţii economice să respecte legile ţării, să ocrotească avutul public şi privat, să asigure protecţia consumatorului şi să nu recurgă la mijloace de concurenţă neloială.
- trebuie să aibă un **caracter constructiv**, concretizat în obligarea organelor de control să sprijine în calitatea lor de specialişti, unităţile şi activităţile controlate, indicându-le căile legale de urmat pentru prevenirea, identificarea şi lichidarea propriilor neajunsuri.

2.4. Funcţiile controlului economic, financiar şi gestionar

Controlul economic, financiar şi gestionar prezintă, în principal, cinci funcţii (Florea şi colab. 2007, p. 23-25), astfel:

1. **Funcţia de prevenire sau preventivă**, constă în preîntâmpinarea producerii unor deficienţe sau încălcări ale disciplinei economice şi financiare. Funcţia de prevenire se realizează prin toate formele de control, dar mai ales prin controlul financiar preventiv, care este o formă instituţionalizată de control.
2. **Funcţie de reglare sau regulatorie**, presupune coordonarea şi sincronizarea acţiunilor individuale, a mijloacelor şi metodelor de lucru, astfel încât rezultatele obţinute să fie cât mai apropiate de obiectivele stabilite anticipat. Deoarece sunt urmărite continuu stadiul realizărilor şi abaterile înregistrate, controlul contribuie la reglarea sau autoreglarea activităţilor economico-sociale, prin acte raţionale de conducere operativă.
3. **Funcţia de corectare sau corectivă**, presupune identificarea erorilor comise, mărimea sau gravitatea acestora şi căile de înlăturare a lor. Prin funcţia corectivă se intervine, de

regulă, la încheierea unor etape, cicluri sau faze şi presupune înlocuirea totală a deciziei iniţiale.

4. **Funcţia de atestare-certificare,** este localizată cu precădere la nivelul auditului financiar, a cărui principală misiune este să certifice situaţiile financiare anuale ale entităţilor economice, atestând că acestea redau o imagine fidelă, clară şi completă a poziţiei financiare, performanţei financiare, fluxurilor de numerar, riscurilor şi a celorlalte informaţii privind activitatea desfăşurată.
5. **Funcţia de prevedere sau previzională**, presupune trasarea tendinţelor evenimentelor viitoare.

2.5. Clasificarea formelor de control economic, financiar şi gestionar

Formele controlului economic, financiar şi gestionar pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere, astfel:

a) În funcţie de **momentul exercitării** sale, controlul economic, financiar şi gestionar poate fi control anterior, concomitent și posterior.

- *Control anterior sau preventiv* se exercită înainte de efectuarea operaţiunilor economice şi are ca scop prevenirea încălcării disciplinei financiare sau angajării unor cheltuieli supradimensionate, urmărind necesitatea, legalitatea, oportunitatea şi economicitatea respectivelor operaţiuni.
- *Controlul concomitent* se exercită în timpul desfăşurării operaţiunilor economico-financiare. În cadrul unei entități economice astfel de controale se exercită de către consiliile de administraţie şi toate persoanele cu funcţii de conducere precum şi organele tehnice şi de recepţie sau salariaţii. *Autocontrolul* pe care îl exercită fiecare salariat asupra propriei activităţi în scopul în scopul creșterii performanțelor individuale, reprezintă o formă a controlului concomitent. O altă formă de control concomitent este reprezentată de *controlul mutual sau reciproc*, care se exercită în mod obiectiv între membrii echipe de lucru ce îndeplinesc sarcini comune ori complementare.
- *Controlul posterior* se exercită după realizarea operaţiunilor economice, având ca suport datele înregistrate în evidenţele tehnico-operative, documentele de execuţie şi în contabilitate. Acest tip de control este efectuat de către organe specializate de control şi

are ca scop analiza rezultatelor obţinute sau a situaţiilor de fapt, depistarea eventualelor deficienţe, a cauzelor şi a vinovaţilor de producerea lor, precum şi stabilirea măsurilor pentru lichidarea acestoar şi preîntâmpinarea repetării lor în viitor.

b) În funcţie de **aria de cuprindere** controlul economic, financiar şi gestionar poate poate îmbrăca forma controlului general, parţial, prin sondaj, combinat sau mixt:

- *Controlul general sau de fond* se referă la totalitatea operaţiuilor economico-financiare ale unei organizaţiei supuse verificării (entităţi economice, instituţie etc..)
- *Controlul parţial* vizează doar anumite operaţii economice, activităţi care formează o subdiviziune a unităţii verificate (de exemplu o secţie, un atelier, un magazin, o gestiune, sau activitatea de aprovizionare, desfacere, investiţii, productivitatea muncii etc.).
- *Controlul total, controlul prin sondaj şi controlul electronic* delimitează profunzimea cercetărilor întreprinse şi caracterul mai mult sau mai puţin analitic al operaţiunilor de verificare. În timp ce controlul total presupune verificarea integrală a actelor şi documentelor ce caracterizează un anumit domeniu de interes, controlul prin sondaj se exercită asupra unor eşantioane de documente, operaţiuni sau bunuri, considerate ca fiind reprezentative pentru fenomenul verificat. Controlul prin sondaj, prezintă aşadar un anumit grad de risc determinat de modul în care au fost determinate eşantioanele şi din aceste motive, controlul prin sondaj se foloseşte numai în anumite cazuri şi situaţii. O variantă extrem de eficientă sub raportul efect/efort este controlul electronic, care constă în activitatea informatizată de verificare a contabilităţii şi a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare şi testare asistate de instrumente informatice specializate.
- *Controlul combinat sau mixt* presupune utilizarea concomitentă a formelor de control prezentate mai sus, precum şi prin combinarea acestora cu forme ale controlului tehnic, juridic, administrativ, social etc.

c) În funcţie de ***interesele economico-financiare*** pentru care este organizat şi exercitat, **controlul financiar** îmbracă trei forme:

1. *controlul financiar propriu* al instituţiilor şi agenţilor economici, organizat sub forma controlului financiar preventiv, exercitat de conducătorul departamentului financiar-contabil şi a controlului financiar de gestiune exercitat prin compartimentul special de control - financiar de gestiune;
2. *controlul financiar al statului*, organizat în subordinea executivului, exercitat de Ministerul Finanţelor Publice prin Direcţiile Generale Regionale ale Finanţelor Publice, prin Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF) şi Direcţia Antifraudă. Controlul financiar al statului acţionează operativ pentru prevenirea şi combaterea fraudelor, a evaziunii fiscale, a contravenţiilor şi infracţiunilor la regimul vamal, fiscal, al preţurilor şi al evidenţei contabile, urmărirea şi împiedicarea activităţii de contrabandă, luând măsuri coercitive prevăzute de lege pentru asigurarea unui cadru concurenţial loial în economie, pentru toate entităţile economice (Boulescu şi Cadâr, p.139).
3. *controlul financiar suprem*, organizat în subordinea legislativului (Parlamentului) şi exercitat de Curtea de Conturi a României .

Controalele execitate de stat prin intermediul Curţii de Conturi, Ministerului Finanţelor Publice, Ministerului de Interne, Ministerului Muncii şi Solidarităţii Sociale etc, urmăresc, în primul rând, respectarea actelor normative specifice domeniului controlat. Respectând principiul separării puterilor, controlul exercitat de stat este asigurat sub forma (Oprean, 2002, p.16) :

- ♦ controlului legislativ al Parlamentului, direct şi prin intermediul Curţii de Conturi a României;
- ♦ controlului judiciar;
- ♦ controlului administrativ al Guvernului şi al organelor sale centrale şi teritoriale

Alte criterii de clasificare ale controlului financiar şi gestionar ar mai putea consta în **scopul urmărit** (*controlul tematic, controlul complex, control repetat, control sub formă de anchetă*) sau în funcţie de **modalităţile de exercitare** *(controlul faptic şi control documentar)***.**

2.6. Rolul sistemului informaţional - contabil în înfăptuirea actului de control

Conducerea profitabilă a oricarei activitati economice presupune un management flexibil, preocupate de crearea, dezvoltarea, menţinerea şi perfecţionarea continuă a sistemului informaţional în general şi a celui economic în special.

Sistemului informaţional al unei entităţi economice îi revine sarcina de a vehicula un volum suficient de informaţii ce permite iniţierea deciziilor fundamentate la toate nivelurile (decupajele) organizatorice ale entităţii economice.

Sistemul informaţional în general reprezintă *„totalitatea metodelor, procedeelor, tehnicilor şi mijloacelor privite ca un ansamblu integrat prin care se asigură înregistrarea, transmiterea (circulaţia), prelucrarea, valorificarea şi stocarea informaţiilor menite să ajute la planificarea şi îndeplinirea obiectivelor organizaţiei”*. (Lazăr şi colab. 2002, p. 89).

Întrucât *„economistul american Hybe aprecia că într-o unitate economică din totalul informaţiilor, 80 % sunt informaţii economice”* (Boldea , 2002, p. 120), în continuare vom vorbi despre componenta de bază a sistemului informaţional şi anume sistemul informaţional economic.

Sistemul informaţional economic reprezintă după părerea noastră, un ansamblu organizat şi integrat al principiilor, metodelor, mijloacelor şi procedeelor utilizate într-o entitate pentru culegerea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea şi/sau transmiterea, analiza şi valorificarea informaţiilor economice necesare sistemului de guvernanţă corporativă pentru a-şi fundamenta deciziile în realizarea obiectivelor entităţii.

Potrivit opiniei specialiştilor (Matiş , 2003, p. 20) „cele mai reprezentative surse de date şi informaţii economice sunt:

a) planificarea economică, care furnizează circa 28 % din informaţiile economice care circulă într-o unitate economică;
b) evidenţa economică, care furnizează circa 70 % din informaţiile economice vehiculate într-o unitate economică, distribuite astfel:
   - 46 – 50 % sunt furnizate de contabilitate;
   - 9 – 13 % sunt furnizate de statistică;
   - 11 % sunt furnizate de evidenţa operativă.
c) alte surse, cum ar fi de exemplu legislaţia economico-financiară care furnizează circa 2 % din informaţiile vehiculate într-o entitate.”

Aşa cum reiese din structura prezentată anterior, **sistemul informaţional contabil** reprezintă principala sursă de date şi informaţii a sistemului informaţional economic, ea producând circa **30 – 35 %** din informaţiile economice vehiculate într-o entitate economică.

Sistemul informaţional economic, datorită funcţiilor sale, repreintă sursa principală de informare pentru control şi, în acelaşi timp, reprezintă unul din obiectivele principale ale controlului (Oprean, 2002, p.47). Potrivit lui Achim şi Borlea (2014), *sistemul informaţional contabil* reprezintă cea mai reprezentativă sursă informaţională cel puţin datorită următoarelor caracteristici:

a) ***Se exprimă în unităţi monetare***, ceea ce permite o raportare omogenă, comparabilă, a tuturor fenomenelor şi proceselor economice desfăşurate într-o entitate.

b) Realizează ***legătura între toate celelalte sisteme informaţionale*** importante ale entităţii, cum sunt cele aferente marketingului, personalului, producţiei, de cercetare – dezvoltare etc. putând concura în final la realizarea obiectivelor generale ale entităţii.

c) Permite utilizatori interni şi externi de informaţii contabile ***furnizarea unei imagini de ansamblu*** asupra întregii activităţi.

În cadrul sistemului informaţional contabil, controlul are ca scop să urmărească două grupe principale de obiective respectiv:

- „realitatea, sinceritatea şi integritatea informaţiilor furnizate de evidenţa economică;
- realitatea, legalitatea, necesitatea, economicitatea, eficienţa şi eficacitatea tranzacţiilor şi operaţiunilor consemnate în evidenţă, precum şi integritatea patrimoniului agentului economic sau instituţiei publice respective" (Oprean 2002, p.16-17).

Un obiectiv esenţial al *controlului documentelor* îl constituie gestionarea, folosirea şi evidenţa formularelor tipizate care au menirea să evidenţieze circulaţia şi utilizarea valorilor materiale şi băneşti. Nomenclatorul formularelor de gestionare, folosire şi evidenţă cuprinde: cecul de numerar, chitanţa, factura, aviz de expediere, titlurile de credit (efectele de comerţ) categorie în care intră cambia, cecul, titlurile datoriei publice, obligaţinile emise de societăţile comerciale, poliţele de asigurare, etc.

Evidenţa tehnico-operativă şi contabilă prezintă o importanţă ridicată deoarece aceasta asigură un mijloc de control continuu asupra activităţii economice şi financiare precum şi o condiţie necesară pentru asigurarea integrităţii patrimoniului şi cheltuirii cu eficienţă a resurselor.

Astfel, registrele şi situaţiile financiar-contabile precum şi situaţiile financiare de raportare constituie elemente de bază ale ordinei şi disciplinei financiare, întrucât fac posibilă cunoaşterea și controlul în orice moment a situaţiei financiare a entităţii economice.

În concluzie ***controlul contabil*** este acel control ce are ca obiective legalitatea-justeţea, realitatea-exactitatea şi eficienţa, respectiv necesitatea-economicitatea şi oportunitatea operaţiilor economice şi financiare consemnate în documentele contabile respectiv în: *înregistrări, conturi, balanţe de control contabile, situaţii contabile, registrele contabilităţii sintetice şi analitice, registrele operative ale gestiunilor în bani şi materiale* etc.

Pentru a sintetiza realitatea şi legalitatea activităţii economico - financiare este necesar ca sistemul de evidenţă să fie exact, corect, real, legal şi complet. De aceea, *în primul rând* se exercită controlul asupra ***organizării şi conducerii evidenţei tehnic-operative şi contabile*****,** a realităţii datelor înscrise în acestea.

2.7. Metodologia efectuării controlului economic, financiar şi gestionar

Metodologia reprezintă o metodă de cunoaştere cu maximum de generalitate care constă în totalitatea metodelor, tehnicilor și procedeelor de cercetare folosite de o ştiinţă (Achim și Borlea, 2014, p. 65). *Metodologia de control* utilizează atât metode și tehnici proprii cât și specifice altor discipline ştiinţifice cum ar fi analiza economico-financiare, matematica, contabilitatea, drept etc. Calitatea și eficiența activității de control economic, financiar şi gestionar depind în mare măsură de metodele şi tehnicile utilizate în cercetarea fenomenelor din economie.

Metoda reprezintă drumul raţional ce trebuie parcurs pentru înfăptuirea unui deziderat. Conform DEX, metoda (conform D.E.X.) reprezintă un mod sistematic de cercetare, de cunoaştere de transformare a realităţii obiective. În limba latină, *methodus* înseamnă mod de expunere sau de acţiune, iar aceasta la rândul său are la origine cuvintele greceşti meta (care înseamnă *cu*) și odos (care înseamnă *drum ,cale*). Metoda are concomitent un înţeles practic, reprezentând un simbol de gândire care canalizează eforturile de înţelegere şi de acţiune ale oamenilor, în contextul unor actviităţi specifice.

Într-un mod mai detaliat, **procedeul** reprezintă conform DEX, un mijloc folosit pentru a ajunge la un rezultat, mod de a proceda, mijloc, modalitate, procedură, soluţie practică

adoptată ca sistem pentru efectuarea unui lucru. Prin **tehnică** (conform D.E.X.) se înţelege totalitatea procedeelor întrebuinţate în practicarea unei meserii, a unei ştiinţe.

Metodologic,controlul este un proces de cunoaştere şi perfecţionare care prezintă următoarele **momente** (Boulescu şi Cadâr, 2005, p.35-36):

1) *"cunoaşterea situaţiei prestabilite (programe, sarcini, norme, scopuri, prevederi legale, previziuni, etc.);*
2) *cunoaşterea situaţiei reale;*
3) *determinarea abaterilor prin confruntarea situaţiei reale cu cea stabilită;*
4) *concluzii, sugestii, propuneri şi măsuri".*

Metodologia de control privită ca un proces structurat pe momentele enunţate, presupune „construirea unui program de cercetare şi acţiune care, într-o succesiune teoretică, se prezintă astfel:

1) formularea obiectivelor controlului;
2) stabilirea formelor de control şi a organele competente să efectueze controlul asupra obiectivelor prestabilite;
3) stabilirea surselor de informare pentru control (documente primare, evidenţă tehnico-operativă şi contabilă, alte documente);
4) aplicarea procedeelor şi modalităţilor (tehnicilor) de control cu ajutorul cărora se realizează cunoaşterea activităţii controlate;
5) stabilirea abaterilor, deficienţelor, lipsurilor, precum şi a rezervele ce se pot constata, în sfera obiectivului controlat, cu ajutorul tehnicilor de control;
6) întocmirea actelor de control în care se înscriu constatările;
7) stabilirea modalităţilor de finalizare a acţiunii de control;
8) evaluarea eficienţei controlului pe linia prevenirii, constatării şi înlăturării abaterilor, deficienţelor, lipsurilor şi pe linia perfecţionării activităţii controlate" (Boulescu şi Cadâr 2005, p.35-36).

Metoda controlului economic, financiar şi gestionar constă în eşalonarea cercetării fenomenelor pe patru trepte distincte: **informarea, verificarea, analiza şi sinteza**.

2.7.1. Informarea

Informarea ca *procedeu de control financiar* se referă la sau studiul general prealabil care presupune "evaluarea eficienţei controlului pe linia prevenirii, constatării şi înlăturării abaterilor, deficienţelor, lipsurilor şi pe linia perfecţionării activităţii controlate" (Boulescu și Cadâr, p.35-36) și permite informarea organelor de control cu prioritate asupra problemelor mai importante ale entității sau asupra acelor componente ale activităţii care sunt cunoscute a avea deficienţe sau a comporta riscuri superioare.

Informarea poate avea caracter de ansamblu sau de detaliu (documentare), referindu-se în primul rând la unităţile, compartimentele sau organismele supuse controlului (conţinutul activităţii, structuri interne, niveluri ierarhice, competenţe şi responsabilităţi).

În funcție de gradul de extindere al controlului (control total sau prin sondaj) și informarea va fi efectuată în mod corespunzător la nivel global sau prin sondaj. În cadrul controlului total se cuprind toate operaţiunile economico-financiare derulate pe o anumită perioadă de timp. Privit ca o tehnică a controlului, sondajul constă în (Oprean 2002, p.60-61):

- *"selectarea unui anumit număr de elemente din ansamblul operaţiunilor şi conturilor care formează mulţimea ce urmează a fi controlată;*
- *aplicarea, la aceste elemente, a tehnicilor de obţinere a elementelor probante;*
- *extrapolarea rezultatelor obţinute pe eşantion la ansamblul mulţimii cercetate Controlul prin sondaj are, aşadar, în vedere o serie de operaţiuni alese aleator, şi care pot indica o stare de fapt a entităţii controlate. În cazul în care din sondaj au reieşit deficienţe majore, se trece la un control total".*

2.7.2. Verificarea

Verificarea este etapa principală de bază în cercetarea operaţiunilo reconomico-financiare supuse controlului şi care utilizează ca procedeu esențial **procedeul comparației.**

2.7.2.1. Procedeul comparației

Comparaţia constă în examinarea comparativă a diferitelor elemente supuse controlului și reprezintă unul dintre procedeele cele mai importante ale procesului de control.Comparația reprezintă punctul de plecare în orice tip de control efectuat deoarece orice activitate

economică nu se desfăşoară izolat ci face parte dintr-un întreg mecanism economic bine delimitat în timp şi spaţiu. Ca atare orice rezultat al activităţii entităţii nu se studiază doar ca mărime în sine ci în raport cu anumite baze de comparaţie, pentru a pune astfel în evidenţă diferite abateri determinate în timp, spaţiu etc. Aşa cum apreciau renumiţi profesori englezi „un număr izolat nu reprezintă o informaţie utilă; comparaţia este cheia". (Nobes and Weaver, 1995).

Indiferent de tipul comparaţiei, pentru a fi comparabile, fenomenele economico-financiare supuse acestui proces trebuie să îndeplinească următoarele ***condiţii de comparabilitate*** (Achim şi Borlea, 2014, p. 61-62):

a) Să aibă un caracter omogen

Mărimile de comparat trebuie să aibă acelaşi conţinut material sau unul comparabil, astfel încât comparaţia să aibă sens economic. De exemplu, are relevanţă şi conţinut ştiinţific compararea profitului brut al unei entităţi realizat la un moment dat cu profitul brut realizat la acelaşi moment de un competitor al său. În aceste cazuri mărimile de comparat au *acelaşi* conţinut material.

De asemenea se poate compara profitul brut al unei entităţi la un moment dat cu cifra de afaceri realizată la momentul respectiv, deoarece raportul Profit/Cifra de afaceri are un sens economic bine determinat, reprezentând marja brută a profitului unei firme. În acest caz mărimile de comparat au conţinut economic *similar.*

Nu are sens de exemplu, comparaţia profitului brut realizat de o microîntreprindere din domeniul textil cu profitul brut al unei corporaţii multinaţionale care activează în domeniu IT, deoarece mărimile de comparat nu sunt omogene.

b) Să fie determinate după o metodologie unică;

Mărimile de comparat trebuie exprimate prin aceiaşi metodologie de calcul, respectându-se principiul permanenţei metodelor. De exemplu, comparaţia în timp a cheltuielilor cu amortizarea nu are relevanţă dacă se modifică în timp metodele de amortizat; sau comparaţia ratei profitului în timp sau spaţiu nu are sens dacă într-un caz se utilizează relaţia Profit net/Cifra de afaceri netă iar în celălalt caz se utilizează relaţia Profit net/Costuri totale, ambele relaţii fiind binecunoscute ca modele de determinare a ratei profitului.

c) Să fie exprimate într-un etalon unic

De exemplu, nu are sens compararea informaţiilor din situaţiile financiare ale două entităţi din ţări diferite şi implicit compararea valorilor exprimate în monede diferite. Pentru a fi comparabile, valorile de comparat trebuie convertite la aceiaşi unitate de măsură.

După conţinutul fenomenelor şi indicatorilor analizaţi, comparabilitatea poate fi de două mari tipuri (Achim și Borlea, 2014, p. 62-64):

a) *Comparabilitate simplă,* în care se compară *acelaşi* element de comparat dar privit din optici diferite; de exemplu se compară profitul brut al unei entităţi pe mai multe perioade de timp, faţă de plan, faţă de media pieţei etc. În cadrul comparabilităţii simple**,** a fenomenelor economice, în funcţie de ***criteriile*** care stau la baza comparaţiilor unor fenomene economico-financiare, se întâlnesc următoarele categorii de comparaţii:

▶ **Comparaţii în timp**

Se efectuează între valorile unui rezultat la un moment dat şi valorile aceluiaşi rezultat obţinut în perioade precedente.

Comparaţiile în timp permit stabilirea trendului de evoluţie al fenomenelor pe parcursul unei perioade de timp. De exemplu, se compară cheltuielile salariale, cheltuielile materiale, costurile totale, costurile unitare, profitul net etc. pentru ultimii 5 ani de activitate, pentru a se stabili trendul de evoluţie al acestor indicatori.

▶ **Comparaţii în spaţiu**

Se pot realiza sub diverse forme astfel:

- *între rezultatele diferitelor verigi organizatorice* din cadrul unei entităţi; de exemplu se compară cifra de afaceri realizată pe mai multe puncte de desfacere/distribuţie.

- *între rezultatele obţinute de o entitate şi rezultatele medii* obţinute pe ramura de activitate în care activează entitatea; de exemplu se compară rata rentabilităţii economice, ponderea datoriilor fiscale restante în total datorii etc. realizată de o entitate ce activează în intr-un anumit sector de activitate cu media indicatorului la nivelul sectorului respectiv.

- *între rezultatele obţinute de o entitate şi cele realizate de o firmă etalon*, cu profil similar din ţară sau străinătate; de exemplu se compară cheltuielile salariale la 1000 lei cifra de afaceri netă realizate de o firmă producătoare de încălţăminte cu acelaşi indicator realizat de liderul de pe piaţă.

În sprijinul apelării la comparaţii spaţiale ale diferiţilor indicatori economico-financiari se poate recurge la informaţiile furnizate de organisme guvernamentale, bănci, firme de consultanţă societăţi de rating, etc.

▶ **Comparaţii mixte**

Se bazează pe îmbinarea în acelaşi timp a comparaţiilor în timp cu cele din spaţiu; de exemplu dacă se analizează tendinţa ratei rentabilităţii medii în diferite sectoare de activitate sau evoluţia cotei de piaţă a două firme concurente etc.

▶**Comparaţii faţă de plan**

Pentru ca o astfel de comparaţie să fie reală este necesară o bună fundamentare a indicatorilor prevăzuţi prin programul de activitate. De exemplu se compară nivelele realizate ale veniturilor şi cheltuielilor unei perioade cu cele prevăzute prin bugete etc.

▶ **Comparaţii speciale**

Presupun compararea unor variante de acţiune, a unor soluţii în scopul alegerii variantei optime din punctul de vedere al raportului efect/efort.

b) ***comparabilitate compusă,*** *sau sub formă de rate* în care elementele de comparat sunt *diferite,* scopul fiind acela de a obţine indicatori cu putere de informare şi sintetizare superioare. De exemplu: se compară profitul net cu cifra de afaceri netă obţinute în cursul unei perioade determinate pentru a afla valoarea marjei nete a profitului, indicator de bază pentru reflectarea stării de profitabilitate comercială a unei entităţi; se compară volumul impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat în total profit brut pentru a determina presiunea fiscală la nivel de entitate; se compară volumul impozitelor și taxelor restante bugetului de stat în total impozite și taxe datorate; se compară volumul diferitelor tipuri de impozite și taxe calculate și datorate de o entitate în total impozite și taxe calculate și datorate etc.

Pentru o corectă interpretare a rezultatelor supuse diverselor tipuri de comparaţii, este necesară o bună cunoaştere a mediului economic şi financiar intern şi internaţional.

Pentru a asigura o cât mai completă și corectă cunoaştere pot fi utilizate forme şi instrumente specifice de verificare, în funcţie de scopul urmărit, de sfera controlului şi de domeniul în care se exercită acesta. Distingem astfel între procedeele de control procedeul verificării documentare și procedeul verificării faptice.

2.7.2.2. Procedeul verificării documentare

Verificarea documentară este procedeul de stabilire a realităţii, legalităţii şi eficienţei operaţiilor şi activităţii economice şi financiare prin examinarea documentelor primare şi

centralizatoare a înregistrărilor în evidenţa tehnico-operativă şi contabilă şi în situaţiile financiare. Verificarea documentară reprezintă „un procedeu de bază al metodei controlului economic, financiar şi fiscal care permite stabilirea legalităţii, realităţii şi eficienţei operaţiunilor supuse controlului” (Oprean, 2002, p.47).

Întrucât documentele şi evidenţa economică se referă la operaţii economice şi financiare care au avut loc, procedeul de verificare documentară se utilizează, cu precădere, în efectuarea controlului financiar ulterior, situaţie în care poartă şi denumirea de *revizie documentar-contabilă* (Boulescu și Ghiță, 1996, p.40).

Scopul verificării domentare este acela de a asigura integritatea patrimoniului, respectarea legalităţii în cadrul operaţiilor economice şi financiare, a disciplinei financiare.

Referitor la verificarea documentară autorii Oprean, Popa și Lenghel (2007, p. 43) prezintă următoarele cinci aspecte strict legate de această operațiune, respectiv:

1. „Locul și rolul documentelor justificative în cadrul sistemului informațional și al sistemului de control intern;
2. Verificarea modului de completare și utilizare a documentelor justificative;
3. Verificarea modului de organizare a evidenței operative;
4. Verificarea modului de conducere (ținere) a evidenței economice;
5. Clasificarea verificărilor documentare”.

În ceea ce privește „Locul și rolul documentelor justificative în cadrul sistemului informațional și al sistemului de control intern”, autorii subliniază faptul că funcția de control a contabilității este inseparabil legată de funcția de înregistrare și funcția de informare a acesteia. Nu se pot controla decât acele tranzacții și operațiuni care au fost prealabil înregistrate în evidență. Informațiile pe care le conțin documentele stau la baza întregului sistem informațional dintr-o entitate, ele reprezintă un mjloc eficient privind controlul modului cum s-au îndeplinit sarcinile stabilite, au fost gospodărite mijloacele materiale și bănești și s-a asigurat integritatea patrimoniului. Nu în ultimul rând, documentele justificative reprezintă un important mijloc de probă în justiție (potrivit Legii nr. 82/1991, art.6), acesta fiind un motiv suplimentar pentru ca, prin procesul de control documentar, să fie asigurate realitatea, legalitatea, sinceritatea și integritatea patrimoniului și a evidenței operativ-contabile.

În ceea ce privește **v**erificarea modului de completare și utilizare a documentelor justificative, aceasta se realizează sub două forme respectivă de formă și de fond (conținut).

În ceea ce privește **verificarea de formă,** aceasta trebuie să vizeze în mod esențial presupune în principal următoarele **obiective (**Oprean, Popa și Lenghel 2007, p. 45):

a) *"dacă toate înregistrările din contabilitate au la bază documente legale corespunzătoare naturii operațiunii consemnate în ele;*
b) *dacă se respectă deciziile conducerii referitoare la modul de completarea documentelor justificative;*
c) *dacă corectarea erorilor din documente se face cu respectarea prevederilor legale;*
d) *dacă documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate sunt autentice;*
e) *dacă documenteșe centralizatoare care au stat la baza înregsitrărilor din contabilitate sunt corecte;*
f) *dacă se respectă graficele de circulație a documentelor și/sau manualele de proceduri aprobate de conducere;*
g) *dacă numerotarea, utilizarea și gestionarea formularelor împiedică utilizarea lor în alte scopuri."*

Privind verificarea de fond sau de conținut a documentelor se înțelege verificarea conținutului operațiunilor consemnate în documente sub aspectul realității, legalității, necesității, oportunității și economicității operațiilor respective. În acest scop se utilizează anumite procedee specifice acestui tip de verificări, cele mai importante fiind următoarele:

a) *Verificări faptice,* respectiv examinării nemijlocite pe teren, la fața locului a realității tranzacțiilor economice consemnate în documente;
b) *Verificarea încrucișată* constă în confruntarea exemplarelor diferite ale aceluiași document, existent la entități, compartimente sau locuri diferite.
c) *Confirmările primite de la terți* reprezintă o variantă a controalelor încrucișate. Organul de control solicită confirmarea de către terți a datelor cuprinse într-un document întocmit de către aceștia, pentru confirmarea rulajelor și soldurilor unor conturi de creanțe și obligații, atunci când există indicii că aceste documente au fost falsificate sau

că nu toate documentele au fost înregistrate în contabilitate (Oprean, Popa, Lenghel, 2007, p. 56).

d) *Verificarea reciprocă* constă în confruntarea la aceeaşi entitate a unor documente sau evidenţe cu conţinut identic însă diferite ca formă, pentru aceleaşi operaţii sau pentru operaţii diferite însă între care există anumite corelații.

e) *Verificarea cronologică* care se exercită în ordinea întocmirii, înregistrării şi îndosarierii documentelor;

f) *Verificarea invers cronologică* care se exercită de la sfârşitul spre începutul perioadei de control.

g) *Verificarea sistematic*ă sau pe probleme, prin care se procedează la gruparea documentelor pe probleme (operaţii de casă, aprovizionare, salarizare, etc.) şi apoi controlul lor în ordine cronologică.

h) Examinarea critică implică examinarea actelor, documentelor şi evidenţelor, astfel încât să se acorde atenţie problemelor mai importante.

i) *Investigaţia* reprezintă modalitatea prin care organul de control culege informaţii verbale sau scrise din partea personalul entității controlate sau de la terți. Pentru colectarea acestor informații controlorii pot utiliza două doumente: Notele explicative și Notele de constatare (Oprean, Popa, Lenghel, 2007, p. 54)

j) Probe de laborator şi expertize tehnice se utilizează atunci când munca de control vizează operațiuni înscrise în documente de o complexitate ridicată, care depășește competențele organelor de control, și care necesită apelarea la serviciile unor specialiști în materie, ale unor laboratoare de specialitate etc.

k) Ridicarea documentelor originale de către organele de control, se practică atunci când există riscul ca unele documente sustrase sau distruse de către cei interesați.

l) Analiza contabilă a oricărei operaţii economico-financiare, prin care verifică încadrarea corespunzătoare în conturi a operațiilor economice și relaţia dintre ele.

m) Verificarea aritmetică urmărește exactitatea cifrelor înscrise în document, a calculelor efectuate şi a reporturilor. În acest scop, un rol important revine *Balanţei sintetice şi analitice* prin care se verifică principalele corelațiile existente. Cu ajutorul balanţei sintetice de control contabile se identifică înregistrarea greşită a unor operaţii economice, ca urmare a nerespectării principiului dublei înregistrări în contabile sau

erori legate de însumarea eronată a rulajelor ori calculul greșit al soldurilor. Balanţele sintetice de control contabile detectează acele erori care se bazează pe inegalităţi, fără a sesiza însă erori referitoare la omisiuni de înregistrare a operaţiilor, erorile de compensaţie, erorile de înregistrare în registrul jurnal, erori de imputație etc.

Omisiunile de înregistrare constau în faptul că operaţia economică nu este înregistrată în contabilitate.

Erorile de compensaţie se datorează raportării greşite a sumelor din jurnale sau din documente justificative în Cartea Mare, respectiv s-a trecut o sumă în minus şi una în plus, în aceeaşi parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează.

Erorile de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greşite a conturilor corespondente, inversării formulei contabile, dublarea înregistrării unei operaţii, atât pe debit cât şi pe credit, sau întocmirea corectă a unei formule contabile dar cu sume diferite atât pe debit cât şi pe credit, comparativ cu suma reală.

Erorile de imputaţie se explică prin reportarea unei sume exacte ca mărime din jurnal în Cartea Mare, atât pe debit cât şi pe credit, însă nu în conturile în care trebuia să fie trecută, ci în alte conturi care nu corespund conţinutului economic al operaţiei respective.

2.7.2.3. Procedeul verificării faptice

Verificarea faptică se realizează prin următoarele procedee:

a) *Inventariere;*
b) *Cercetarea directă, care poate fi:*
   - *Observarea directă*
   - *Expertiza tehnică şi analiza de laborator*
   - *Inspecția fizică*

Inventarierea generală a patrimoniului reprezintă „*ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa şi starea tuturor elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ-valoric sau numai valoric, aflate în patrimoniul entităţilor la o anumită dată*” (Oprean, 2002, p.77).

Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv se desfăşoară conform reglementărilor financiare în vigoare (ORDIN Nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii).

Observarea directă reprezintă o modalitate de control folosită pentru stabilirea unor situaţii faptice care nu rezultă din documente. Observarea desemnează de exemplu practica organului de control de a se deplasa la faţa locului pentru a constata modul în care personalul controlat îşi îndeplineşte obligaţiile de serviciu. Observarea reprezintă practica care nu rezultă din documente.

Inspecţia fizică se deosebește de observarea directă prin faptul că inspecția fizică se regăsește în documente justificative. De exemplu, inspecția fizică constă în examinarea unui activ (imobilizări, stocuri, numerarul din casă și bancă etc) reprezententând o probă sigură pentru valorile înregistrate în documentele justificative înregistrate în evidenţă (de ex.: Fișa mijlocului fix, Registrul casă și bancă, Registrul stocurilor, Liste de inventariere, etc.).

Expertiza tehnică şi analiza de laborator sunt modalităţi de control faptic care se folosesc pentru stabilirea realităţii unor operații economice de o complexitate ridicată, care depășește competențele organelor de control, și care necesită apelarea la serviciile unor specialiști în materie, ale unor laboratoare de specialitate etc. De exemplu: conţinutul anumitor lucrări, volumului manoperei şi a cantităţii de materiale necesare pentru executarea lor, calitatea unor produse etc.

2.7.3. Analiza

Analiza se foloseşte pentru aprofundarea verificării unor fenomene complexe a căror apreciere globală nu este posibilă sau suficientă.

Conform Dicționarului explicativ al limbii române[2] **analiza** reprezintă o *metodă generală de cercetare a realității bazată pe descompunerea proceselor, a obiectelor studiate etc. în părțile lor componente, examinare amănunțită a unei probleme.*

Analiza economico-financiară se bazează pe o serie de procedee după cum urmează (Achim și Borlea, 2014):

[2] Copyright (C) 2004-2017 DEX online (http://dexonline.ro)

- Procedee de stabilire a relaţiilor cauzale între fenomene (procedee calitative): *procedeul comparaţiei; procedeul descompunerii rezultatelor;procedeul grupării corelative a factorilor; procedeul modelării fenomenelor economice.*
- Procedee de măsurarea a influenței factorilor asupra fenomenelor (procedee cantitative): *procedeul teoretico-matematic sau procedeul determinării izolate a influenţei factorilor; procedeul substituţiilor înlănţuite; procedeul balanţier, procedee statistice (corelația și analiza regresională), cercetarea operațională.*

Deşi se presupun reciproc în procesul de control, *verificarea documentară* şi *analiza economico-financiară* pot fi separate atât teoretic şi studiate ca domenii distincte, cât şi practic, în funcţie de limitele obiectivelor de control.

Analiza permite stabilirea factorilor de influenţă şi a mărimii acestor influenţe, identificarea cauzelor care au generat anumite stări de lucruri şi a eventualilor vinovaţi.

Astfel*, analiza economico-financiară* este un instrument metodologic şi sistematic, utilizat de controlul financiar prin care se descompune activitatea controlată pe elemente constitutive, se stabilesc factoriide influenţă şi mprimea acestor influenţe, se identifică cauzele care au generat anumite stări de fapt în scopul sancționării vinovaților și ameliorării rezultatelor.

2.7.4. Sinteza

Ca un corelativ al analizei apare sinteza. Sinteza urmăreşte valorificarea rezultatelor constatate prin actul de control financiar, stabilirea unor raporturi cauză-efect şi formularea concluziilor finale.

Sintetizarea constatărilor făcute stau la baza propunerii sau adoptării măsurilor de perfecţionare a activităţilor economico-sociale.

Controlul nu reprezintă un scop în sine, el îşi dovedeşte eficienţa numai atunci când îşi aduce contribuţia la înlăturarea deficienţelor, la recuperarea pagubelor şi la prevenirea neajunsurilor (Oprean, 2002, p.111).

Valorificarea rezultatelor controlului constă pe de-o parte în stabilirea unor *măsuri de valorificare a constatărilor făcute în timpul controlului*, iar pe de altă parte în *stabilirea*

răspunderilor persoanelor vinovate de gestionarea defectuoasă a patrimoniului (Boulescu, și Ghiţă, 1996, p.68-69).

*Măsuri de valorificare a constatărilor controlului financiar s*e referă la îmbunătăţirea activităţii economico-financiare și înlăturarea tuturor deficienţelor.

Stabilirea răspunderii, ca modalitate de finalizare a controlului financiar, în funcție de gravitatea faptei se poate concretiza în: a) abatere disciplinară (mustrare, avertisment, reducerea salariului, retrogadare din funcție mergând până la desfacerea disciplinară a contractului de muncă); b) *răspunderea penală sau materială*; c) *Răspunderea contravenţională (administrativă).*

CAPITOLUL 3. ORGANIZAREA CONTROLULUI ECONOMIC FINANCIAR ŞI GESTIONAR

3.1. Elementele care influenţează modul de organizare şi de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar

1. ***Structurile de organizare a entităţilor economice*****, structuri care ţin direct şi nemijlocit de** combinaţiile posibile ale formelor de proprietate asupra capitalului social (regii autonome, societăţi comerciale, întreprinderi şi asociaţii cu capital privat, organozaţii cooperatiste, profesionale şi social obşteşti, instituţii li organisme publice finanşate de la buget). Formel de proprietate dau naştere unor dreptuir şi obligaţii specifice care se vor răsfrânge inevitabil şi asupra organizării, conducerii şi controlului activităţiilor economice ce se desfăşoară în cadrul fiecărei entităţi economice.
2. ***Responsabilitatea pentru administrarea diferitelor patrimonii*** revine entităţilor economice însăşi, iar în cadrul acestora organelor de conducere sau de administraţie, organelor financiar-contabile, persoanelor cu funcţii gestionare şi organismelor proprii de control.
3. ***Reconsiderarea mecanismelor de mobilizare şi apoi de utilizare a resurselor fianciare ale statului,*** fenomen ce implică un sistem finaciar şi fiscal echilibrat şi eficient.

3.2. Principiile ce stau la baza organizării unitare a controlului economic, financiar şi gestionar

1. ***Principiul prevederii şi organizării activităţilor economico-sociale***. Activităţile economice pot face obiectul unor acţiuni de control numai în măsura în care sunt mai întâi bine organizate având stabilitate anticipată, atât din punct de vedere al volumului şi structurii, cât şi sub aspect calitativ, modalităţile sau parametrii desfăşurării lor.
2. ***Principiul autonomiei, competenţei şi autorităţii controlului***

   Autonomia implică într-o măsură mai mare responsabilitatea organelor de control pentru calitatea verificărilor efectuate.

Calitatea muncii este influenţată de *competenţa profesională şi juridică* a celor însărcinaţi cu această activitate.

Competenţa profesională este asigurată prin nivelul de pregătire, volumul de cunoştinţe sau priceperea organului de control la care se adaugă unele calităţi personale dintre cele înnăscute ori dobândite prin experienţă)exemplu: capacitatea de analiză şi sinteză, putere de selecţie, spirit de orientare, forţa de a pătrunde în intimitatea unor probleme complexe şi de a sesiza aspectele lor esenţiale, receptivitate faţă de nou, etc.).

Competenţa juridică este strâns legată de autoritatea controlului, reprezentând dreptul legitim, puterea organelor de control de a dispune măsuri obligatorii în sarcina unităţilor sau persoanelor verificate şi chiar de a aplica sancţiuni celor vinovaţi.

3. ***Principiul adaptabilităţii controlului la structurile organizatorice şi funcţionale ale untiăţilor sau activităţilor controlate*** – presupune că este necesar ca formel şi metodele de control să fie sufucent de suple sau de elastice, pentru a se adapta cu uşurinţă la specificul activităţilor controlate, la structurile lor de organizare şi desfăşurare.

   Respectarea acestui principiu se înscrie în acţiunea mult mai largă de perfecţionare continuă a tehnicilor de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar, acţiune care este impusă de evoluţia forte rapidă a metodelor de conducere, ca şi progresele înregistrate pe linia modernizării sistemului informţional economic.
4. ***Principiul apropierii controlului de locurile unde se iau deciziile şi unde se concretizează răspunderile pentru administrarea patrimoniului*** – urmăreşte, în principal, înlăturarea verigilor intermediare şi inutile din munca de control. Trebuie să avem în vedere faptul că activitatea de control economic, financiar şi gestionar este o latură inseparabilă a conducerii în economie, iar răspunderile pentru administrarea patrimoniului şi pentru realizarea sarcinilor propuse revin, în primul rând, unităţilor patrimoniale şi consiliilor de administraţie.

   Apropierea controlului de activităţile economice accentuează caracterul democratic al acestuia şi îi sporeşte eficienţa. Cu atât mai mult, în condiţiile economiei de piaţă, trebuie să sporească răspunderea fiecărui colectiv şi fiecărui salariat pentru activitatea desfăşurată şi rezultatele obţinute, iar controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să sprijine realizarea acestui deziderat.

Principiile care stau la baza organizării controlului economic, financiar şi gestionar nu au un caracter limitativ şi nici structură imuabilă. Organizarea controlului economic, financiar şi gestionar nu poate face abstracţie de principiile generale ale conducerii societăţii, cum sunt: principiul democratizării vieţii economico-sociale, principiul cooperării în muncă şi al răspunderii personale, principiul diviziunii muncii şi al specializării organelor de control.

3.3. Structura organizatorică şi funcţională a sistemului unitar de control economic, financiar şi gestionar

Sistemul de control economic, financiar şi gestionar din România funcţionează pe trei trepte distincte:

A. Control economic şi financiar exercitat de stat;
B. Controlul propriu al unităţilor patrimoniale;
C. Contolul independent sau neutru

Module distincte şi cu caracter particular:

A. Controlul efectuat de către bănci asupra unităţilor pe care le creditează;
B. Acţiunile specifice de verificare întreprinse de organele de urmărire şi cercetare penală.

A. Controlul economic şi financiar exercitat de stat

Vizează probleme de ansamblu, dar şi unele aspecte de detaliu ale economiei naţionale şi implicaţiile lor în viaţa social-politică a ţării. Acesta cuprinde două module:

a. controlul general economic exercitat de către stat;
b. controlul financiar fiscal exercitat de către stat.

a. Controlul general economic exercitat de către stat

Acesta se exercită atât sub forma unui control general (reprezentând atribuţiile unor organisme ce iniţiează acţiuni de control în contextul altor sarcini specifice), cât şi sub forma unui control specializat (efectuat de organe ale căror sarcini de bază se circumscriu integral activităţii de control).

Se exercită direct de către organele puterii de stat sau prin intermediul unor organe specializate ale administraţiei de stat:

- Controlul parlamentar
- Controlul guvernamental
- Controlul efectuat prin organismele specializate de control ale statului

Controlul parlamentar reprezintă una dintre prerogativelew esenţiale ale statului de drept. Pe lângă atribuţiile politice şi legislative, cele două Camere ale Parlamentului (Camera Deputaţilor şi Senatul) îndeplinesc importante funcţii de control, inclusiv în domeniul economico-financiar, cum sunt:

- controlul efectuat cu ocazia analizei proiectelor, dezbaterii şi apoi adoptării legilor cu caracter economic, financiar şi fiscal;
- analiza şi aprobarea controlului geberal de încheiere a exerciţiului bugetar, controlul general asupra activităţii întregului aparat de stat.

Rapoartele verbale sau scrise prezentate de cei interpelaţi folosesc Parlamentului pentru adoptarea unor decizii de politică economică şi socială, sub foemă de legi sau hotărâri ale Camerei Deputaţilor ori Senatului.

Controlul guvernamental este în esenţa lui un control administrativ, derivat din sarcinile deosebit de complexe şi variate ce revin puterii executive. Este mai cuprinzător şi mai analitic decât controlul parlamentar şi are un caracter atât preventiv, cât şi ulterior. Controlul guvernamental întreaga activitate economică şi financiară a sectorului public al economiei (regii autonome, societăţi comerciale cu capital majoritar de stat, instituţii publice), precum şi raporturile entităţilor economice private cu societatea şi bugetul statului. Acesta are ca principale **atribuţii,** următoarele:

- elaborarea şi apoi realizarea planurilor sau programelor de dezvoltare (inclusiv a celor de interpretare a reformei)
- întocmirea şi execuţia bugetului de stat;
- corecta aplicare în administraţia de stat a legilor adoptate de Parlament şi a hotărârilor proprii.

Organisme specializate :

1. **Autoritatea de Control a Guvernului (ACG)** exercită controlul administrativ intern privind respectarea prevederilor legale în cadrul aparatului de lucru al guvernului, în ministere, în celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centarle, precum şi la

regiile autonome, companiile şi societăţile naţionale sau la societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat.[3]

Autoritatea de Control a Guvernului, denumită în continuare Autoritatea, exercită controlul administrativ intern privind respectarea prevederilor legale în cadrul aparatului de lucru al Guvernului, în ministere, în celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, precum şi la regiile autonome, companiile şi societăţile naţionale sau la societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat.[4]

Autoritatea verifică aplicarea acquis-ului comunitar, eficienţa şi transparenţa activităţii administraţiei publice locale. De asemenea, Autoritatea va îndeplini şi următoarele **atribuţii:**[5]

„a) exercită controlul asupra activităţii autorităţilor şi instituţiilor publice centrale şi locale, dispus de primulministru;

b) urmăreşte implementarea politicilor şi strategiilor în domeniul controlului;

c) iniţiază şi avizează proiecte de acte normative în domeniul controlului;

d) face propuneri de reglementare şi armonizare a cadrului legislativ privind controlul specific al entităţilor cu atribuţii de control aflate în coordonarea sa, potrivit reglementărilor Uniunii Europene;

e) urmăreşte şi evaluează periodic rezultatele obţinute din valorificarea actelor de control ale entităţilor cu atribuţii de control, în colaborare cu Ministerul Finanţelor Publice;

f) supraveghează respectarea Ghidului controlului şi a Codului de conduită în vederea implementării măsurilor de responsabilizare a personalului cu atribuţii de control;

g) promovează politica de dialog social pe probleme specifice activităţii de control;

h) verifică sesizările primite direct de la primul-ministru şi de la Administraţia Prezidenţială;

i) propune măsuri de corectare a disfuncţionalităţilor sesizate în activitatea de control, pe care le înaintează primului-ministru sau, după caz, ministerelor de resort;

j) îndeplineşte oricare alte atribuţii stabilite de actele normative în vigoare”.

[3] ORDONANŢĂ DE URGENŢĂ nr.49 din 1 iunie 2005 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare în cadrul administraţiei publice centrale

[4] Idem

[5] Idem

În realizarea atribuţiilor de control, instituţiile, autorităţile publice şi operatorii economici menţionaţi la alin. (1) au obligaţia să pună la dispoziţia reprezentanţilor Autorităţii documentele şi informaţiile solicitate.[6]

Autoritatea a preluat toate reprezentările şi competenţele Autorităţii Naţionale de Control în instituţiile sau în organele de specialitate ale administraţiei publice centrale, aşa cum sunt prevăzute în actele normative în vigoare.[7]

2. **Departamentul pentru lupta antifraudă (DLAF**) este instituţia de contact cu Oficiul Europena de Luptă Antifraudă, primeşte sesizările OELA sau din alte surse ori se sesizează din oficiu cu privire la posibile nereguli ce afectează interesele financiare ale Uniunii Europene, efectuează controalele corespunzătoare şi pune la dispoziţia OELA actul de control cuprinzând aspectele constatate, precum şi toate datele şi informaţiile cerute.

Departamentul pentru lupta antifraudă – DLAF se organizează ca *structură cu personalitate juridică în cadrul aparatului de lucru al Guvernului, în coordonarea primului-ministru, finanţată de la bugetul de stat prin bugetul Secretariatului General al Guvernulu*i.[8]

DLAF este instituţia de contact cu Oficiul European de Luptă Antifraudă – OLAF din cadrul Comisiei Europene şi de coordonator al luptei antifraudă.În îndeplinirea atribuţiilor care îi revin, potrivit legii, DLAF acţionează pe bază de autonomie funcţională şi decizională, independent de alte autorităţi şi instituţii publice.

DLAF asigură, sprijină şi coordonează, după caz, îndeplinirea obligaţiilor ce revin României privind protecţia intereselor financiare ale Uniunii Europene, în conformitate cu prevederile art. 325 din Tratatul privind funcţionarea Uniunii Europene. În conformitate cu prevederile art. 325 din Tratatul privind funcţionarea Uniunii Europene, DLAF asigură protecţia intereselor financiare ale Uniunii Europene în România, astfel:[9]

„a) coordonează, la nivel naţional, adoptarea de măsuri legislative, administrative şi operaţionale, pentru combaterea fraudei şi a oricărei activităţi ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene. Aceste măsuri trebuie să fie similare celor adoptate pentru combaterea fraudei care aduce atingere intereselor financiare naţionale;

[6]Idem
[7]Idem
[8] Legea nr. 61/2011 privind organizarea şi funcţionarea Departamentului pentru lupta antifraudă - DLAF
[9] Idem

b) cooperează cu autorităţile statelor membre, cu instituţiile europene sau cu alte entităţi financiare europene, în scopul protejării intereselor financiare ale Uniunii Europene;

c) elaborează, în cooperare cu alte instituţii naţionale, şi transmite contribuţia României la Raportul anual al Comisiei Europene privind măsurile adoptate pentru punerea în aplicare a prevederilor art. 325 din Tratatul privind funcţionarea Uniunii Europene.

DLAF poate încheia instrumente legale de cooperare administrativă cu autorităţile şi instituţiile relevante, naţionale, europene sau internaţionale, cu respectarea legii.DLAF îndeplineşte următoarele funcţii:[10]

a) funcţia de coordonare a luptei antifraudă, în scopul asigurării unei protecţii efective şi echivalente a intereselor financiare ale Uniunii Europene în România;

b) funcţia de control, în scopul identificării de nereguli, fraude şi alte activităţi ilicite ce aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene în România;

c) funcţia de reglementare, prin care se asigură elaborarea cadrului normativ şi instituţional necesar pentru asigurarea protecţiei intereselor financiare ale Uniunii Europene în România;

d) funcţia de reprezentare, prin care se asigură participarea României în cadrul comitetelor consultative, grupurilor de lucru şi al reţelelor de comunicare sau schimb de informaţii, în materia protecţiei intereselor financiare ale Uniunii Europene".

În realizarea funcţiilor sale, DLAF îndeplineşte următoarele **atribuţii principale**[11]:

"a) asigură şi facilitează cooperarea între instituţiile naţionale implicate în protecţia intereselor financiare ale Uniunii Europene în România, între acestea şi Oficiul European de Luptă Antifraudă - OLAF şi autorităţile publice relevante din celelalte state membre ale Uniunii Europene sau din state beneficiare de asistenţă financiară din partea Uniunii Europene;

b) efectuează sau coordonează acţiuni de control în vederea identificării neregulilor, fraudelor şi altor activităţi ilicite în legătură cu gestionarea, obţinerea şi utilizarea fondurilor europene şi a celor de cofinanţare aferente, precum şi a oricăror altor fonduri ce intră în sfera intereselor financiare ale Uniunii Europene, inclusiv a împrumuturilor şi garanţiilor acordate de Banca Europeană de Investiţii;

[10] Idem
[11] Idem

c) efectuează sau coordonează acţiuni de control în vederea identificării neregulilor, fraudelor şi altor activităţi ilicite ce aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene în România prin diminuarea ilegală a resurselor proprii;

d) culege, analizează şi prelucrează date şi efectuează cercetări statistice în domeniul protecţiei intereselor financiare ale Uniunii Europene în România;

e) iniţiază sau avizează proiecte de acte normative privind protecţia intereselor financiare ale Uniunii Europene în România;

f) elaborează şi coordonează programe de perfecţionare profesională şi instruire în domeniul luptei antifraudă;

g) soluţionează cererile de asistenţă administrativă, în calitate de unitate centrală, conform acordurilor de cooperare internaţională, având ca obiect protejarea intereselor financiare ale Uniunii Europene la care România este parte;

h) asigură, coordonează şi monitorizează raportarea neregulilor între instituţiile naţionale şi Comisia Europeană în conformitate cu prevederile legislaţiei europene.DLAF are calitatea de unitate centrală, competentă să soluţioneze cererile de asistenţă administrativă formulate în temeiul Acordului de cooperare dintre Comunitatea Europeană şi statele sale membre, pe de o parte, şi Confederaţia Elveţiană, pe de altă parte, în vederea combaterii fraudei şi a oricărei alte activităţi ilegale în detrimentul intereselor financiare ale acestora, semnat la Luxemburg la 26 octombrie 2004".

DLAF face parte din sistemul naţional de coordonare EUROJUST, prin şeful DLAF care are calitatea de corespondent naţional.[12]

3. **Controlul efectuat prin alte organisme specializate de control ale statului** este tot un control de esenţă administrativă, dar care îşi limitează activitatea la domenii stricte determinate ale vieţii economice şi sociale, cum sunt: asigurarea calităţii produselor şi serviciilor, respectarea politicii guvernamentale şi a prevederilor legale în domeniul preţurilor şi tarifele, corecta utilizare a instalaţiilor cu grad ridicat de pericol, activitatea comercială, protecţia concurenţei, respectarea standardelor româneşti şi internaţionale, sistematizare şi construcţii, protecţia mediului.

[12] Idem

Organism specializat de control în acest sens este ***Autoritatea Naţională pentru Protecţia Consumatorilor*** care funcţionează ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, în subordinea Guvernului şi în coordonarea prim –ministrului.[13]

Autoritatea are următoarele **atribuţii** principale[14]:

*„**a)** participă, împreună cu alte organe ale administraţiei publice centrale şi locale de specialitate cu atribuţii în domeniu şi cu organismele neguvernamentale ale consumatorilor, la elaborarea strategiei în domeniul protecţiei consumatorilor, asigurând corelarea acesteia cu cea existentă în Uniunea Europeană;*

***b)** asigură armonizarea cadrului legislativ naţional cu reglementările din Uniunea Europeană în domeniul protecţiei consumatorilor;*

***c)** propune Guvernului spre adoptare şi avizează proiecte de acte normative în domeniul protecţiei consumatorilor cu privire la fabricarea, ambalarea, etichetarea, conservarea, depozitarea, transportul, importul, comercializarea produselor, prestarea serviciilor, inclusiv a serviciilor financiare, precum şi interzicerea penalităţilor asimetrice dintre client şi prestatorul de servicii publice şi alte servicii de interes general pentru abaterile contractuale, astfel încât acestea să nu pună în pericol viaţa, sănătatea sau securitatea consumatorilor ori să afecteze drepturile şi interesele lor legitime;*

***d)** elaborează, împreună cu alte organe de specialitate ale administraţiei publice, proceduri privind obiectivele, condiţiile şi modul de colaborare în desfăşurarea activităţii de protecţie a consumatorilor;*

***e)** iniţiază, negociază şi participă, în condiţiile legii, la încheierea de convenţii, acorduri, protocoale şi alte înţelegeri interne şi internaţionale în domeniul protecţiei consumatorilor cu organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi locale cu atribuţii în domeniu, precum şi cu organisme neguvernamentale;*

***f)** participă la realizarea programelor interne şi internaţionale în domeniul protecţiei consumatorilor, colaborând cu organizaţii şi instituţii din ţară şi din străinătate, conform competenţelor ce îi revin potrivit dispoziţiilor legale în vigoare;*

---

[13] Hotărârea nr. 353/2017 pentru modificarea şi completarea Hotărârii Guvernului nr. 700/2012 privind organizarea şi funcţionarea Autorităţii Naţionale pentru Protecţia Consumatorilor şi pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr. 27/2017 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Economiei

[14] Idem

g) *prezintă informări periodice Guvernului şi organelor administraţiei publice centrale interesate, la solicitarea acestora, referitoare la activitatea proprie privind respectarea drepturilor şi intereselor consumatorilor;*

h) *desfăşoară activităţi de supraveghere a pieţei produselor şi serviciilor destinate consumatorilor;*

i) *controlează respectarea dispoziţiilor legale privind protecţia consumatorilor, referitoare la securitatea produselor şi serviciilor, precum şi la apărarea drepturilor legitime ale consumatorilor, prin efectuarea de controale pe piaţă la producători, importatori, distribuitori, vânzători, prestatori de servicii, inclusiv servicii financiare, şi în unităţile vamale, având acces la locurile în care se produc, se depozitează ori se comercializează produsele sau în care se prestează serviciile, precum şi la documentele referitoare la acestea, excepţie făcând controalele igienicosanitare şi sanitar-veterinare la producători, în cazul produselor alimentare;*

j) *constată contravenţii şi dispune măsuri de limitare a consecinţelor producerii, prestării, importului, comercializării sau oferirii gratuite a unor produse alimentare ori nealimentare şi servicii, inclusiv servicii financiare, care nu sunt în concordanţă cu dispoziţiile legale din domeniile de activitate ale Autorităţii, prin aplicarea sancţiunilor contravenţionale prevăzute de lege, sesizează organele de urmărire penală ori de câte ori constată încălcări ale legii penale;*

k) *controlează dacă mijloacele de măsurare folosite pe piaţă sunt însoţite de documentele prevăzute de lege care atestă verificarea acestora din punct de vedere metrologic;*

l) *solicită organelor emitente suspendarea sau retragerea autorizaţiei de funcţionare, a licenţei de fabricaţie ori a certificatului de clasificare, în condiţiile legii;*

m) *coordonează schimbul rapid de informaţii cu instituţiile şi organele competente, naţionale şi internaţionale, privind produsele şi serviciile care reprezintă risc pentru sănătatea şi securitatea consumatorilor;*

n) *sesizează factorii de decizie şi operatorii implicaţi în sistemul de certificare a calităţii produselor şi serviciilor, în baza constatărilor proprii şi a informaţiilor primite de la organismele neguvernamentale şi de la consumatori, cu privire la neconformităţile produselor şi serviciilor destinate consumului populaţiei în raport cu documentele de certificare şi propune îmbunătăţirea sau elaborarea de reglementări în domeniu;*

o) *efectuează, prin prelevări de probe din produsele alimentare şi nealimentare, analize şi încercări în laboratoare acreditate conform legii sau în laboratoare proprii ori agreate;*

p) *efectuează sau finanţează studii, teste comparative şi cercetări în domeniu cu privire la calitatea produselor şi serviciilor destinate consumatorilor, pe care le aduce la cunoştinţa publicului;*

q) *stabileşte relaţii de colaborare cu institute de cercetare, laboratoare de expertizare şi certificare, inclusiv din străinătate, pentru realizarea de studii, cercetări şi teste comparative;*

r) *desfăşoară activităţi de informare, consiliere şi educare a consumatorilor persoane fizice cu privire la produsele şi serviciile destinate acestora; editează publicaţii de specialitate în domeniul protecţiei consumatorilor;*

s) *sprijină asociaţiile de consumatori în vederea atingerii obiectivelor prevăzute de lege;*

ş) *sprijină asociaţiile de consumatori în acţiunea de înfiinţare şi funcţionare a centrelor de consultanţă, informare şi educare a consumatorilor;*

t) *susţine înfiinţarea unor organisme de mediere în domeniul protecţiei consumatorilor;*

ţ) *informează permanent consumatorii asupra produselor şi serviciilor care prezintă riscuri pentru sănătatea şi securitatea lor sau care le pot afecta interesele economice;*

u) *primeşte şi rezolvă sau, după caz, transmite spre soluţionare celor în drept, potrivit competenţelor, sesizările asociaţiilor pentru protecţia consumatorilor, precum şi sesizările persoanelor fizice cu privire la încălcarea drepturilor consumatorilor, în condiţiile legii;*

v) *desfăşoară activităţi de pregătire a specialiştilor în domeniul protecţiei consumatorilor;*

w) *acordă consultanţă de specialitate în domeniul protecţiei consumatorilor pentru operatorii economici;*

x) *stabileşte şi percepe taxe şi tarife pentru efectuarea de analize, încercări, expertizări, certificări de laborator, autorizări, consultanţă, cursuri de pregătire, specializare sau perfecţionare, alte servicii prestate în condiţiile legii;*

y) *stabileşte şi percepe taxe şi tarife pentru autorizarea persoanelor fizice şi juridice pentru efectuarea de operaţiuni cu metale preţioase şi pietre preţioase, pentru activităţi de analiză, marcare şi expertizare a metalelor preţioase şi a pietrelor preţioase;*

z) *fundamentează şi propune în proiectul de buget resursele financiare în vederea realizării politicilor în domeniul său de competenţă;*

aa) *urmăreşte, potrivit legii, legalitatea publicităţii pentru produsele şi serviciile destinate consumatorilor;*

bb) *asigură aplicarea sistemului de certificare pentru Procesul Kimberley, ca autoritate desemnată;*

cc) *autorizează operaţiunile cu metale preţioase şi pietre preţioase, potrivit prevederilor Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 190/2000 privind regimul metalelor preţioase şi pietrelor preţioase în România, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;*

dd) *stabileşte şi aprobă mărcile de certificare, de garanţie proprie şi de trasabilitate, pe bază de tarife proprii, potrivit prevederilor Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 190/2000, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;*

ee) *efectuează expertize ale metalelor preţioase şi pietrelor preţioase, potrivit prevederilor Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 190/2000, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;*

ff) *efectuează operaţiuni de marcare a bijuteriilor şi obiectelor din metale preţioase, la cererea persoanelor fizice şi juridice interesate;*

gg) *acordă consultanţă de specialitate şi sprijin în vederea realizării de coduri de conduită, la solicitarea operatorilor economici;*

hh) *instituie procedurile legale corespunzătoare pentru încetarea practicilor comerciale incorecte;*

ii) *comunică Comisiei Europene măsurile legislative adoptate în domeniile guvernate de directivele, regulamentele şi deciziile comunitare transpuse, potrivit domeniilor sale de responsabilitate.''*

(2) *Autoritatea controlează respectarea prevederilor regulamentelor emise de Comisia Europeană din domeniul său de competenţă.*

(3) *Autoritatea este punct naţional de contact pentru sistemul de schimb rapid de informaţii privind produsele periculoase - RAPEX între statele membre şi Comisie, în baza Directivei 2001/95/CE a Parlamentului European şi a Consiliului din 3 decembrie 2001 privind siguranţa generală a produselor - GPSD.*

(4) *Autoritatea îndeplineşte orice alte atribuţii stabilite prin actele normative pentru domeniul său de activitate.*

(5) *Taxele şi tarifele percepute de Autoritate se fac integral venit la bugetul de stat''.*

B. Controlul financiar şi fiscal exercitat de către stat

Se caracterizează prin aceea că este în totalitate un control specializat, care urmăreşte în principal **consolidarea echilibrului financiar, monetar şi valutar**, prin asigurarea resurselor financiare ale statului, încurajarea sau descurajarea unor activităţi economice, întărirea monedei naţionale şi respectarea strictă a legislaţiei financiare şi fiscale.

Organe specializate:

1. Curtea de Conturi
2. Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF)

1. **Curtea de Conturi** este un organism indispensabil oricărui stat modern, care poartă răspunderea administrării gestiunilor publice.

Curtea de Conturi în România a fost reînfiinţată, organizată şi funcţionează după Legea nr. 94/08.09.1992, cu modificările şi completările ulterioare.[15]

Curtea de Conturi reprezintă instituţia supremă de **control financiar ulterior** extern asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare ale resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public.

Ea funcţionează pe lângă Parlament, dar îşi exercită funcţiile în mod independent, în conformitate cu Constituţia şi celelalte legi. Decide în mod autonom asupra programului său de control.

Acţiunile de control ale Curţii se iniţiează din oficiu şi nu pot fi oprite de către Parlament şi numai în cazul depăşirii competenţelor legale. Parlamentul este singurul care poate cere (prin hotărâre a Senatului sau a Cameri Deputaţilor) efectuarea de controale.

În exercitarea atribuţiilor sale, Curtea de Conturi are acces neîngrădit la toate actele, decumentele şi informaţiile necesare, indiferent care sunt persoanele juridice sau fizice deţinătoare.

Are buget propriu, prevăzut distinct în bugetul de stat, colaborează cu organisme internaţionale de profil şi poate exercita controlul gestionării fondurilor străine puse la dispoziţia României.

[15] Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată în M.O. nr. 238/3.04.2014

Personalul de bază al Curţii de Conturi îl reprezintă cei 18 consilieri de conturi care formează plenul. Curtea de Conturi a României are organe proprii în teritoriu, care sunt Camerele de Conturi Judeţene, prin care se exercită funcţiile de control ale Curţii.

Camerele de Conturi judeţene se compun din direcţiile de controlfinanciar ulterior şi sunt formate din controlori financiari şi sunt conduse de un director şi un director adjunct.

Atribuţiile de control ale Curţii de Conturi se realizează prin secţia **de control ulterior.** Funcţia de control financiar ulterior extern asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public, precum şi asupra modului dev gestionare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale.[16]

Curtea de Conturi **verifică:**[17]

a) *"formarea şi utilizarea resurselor bugetului de stat, ale bugetului asigurărilor sociale de stat şi ale bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale, precum şi mişcarea fondurilor între aceste bugete;*
b) *constituirea, utilizarea şi gestionarea fondurilor speciale şi a fondurilor de tezaur, formarea şi gestionarea datoriei publice şi situaţia garanţiilor guvernamentale pentru credite interne şi externe;*
c) *utilizarea alocaţiilor bugetare pentru investiţii, a subvenţiilor, transferurilor şi a altor forme de sprijin financiar din partea statului sau a unităţilor adminsitrtiv-teritoriale;*
d) *constituirea, administrarea şi utilizarea fondurilor publice de către instituţiile publice autonome cu caracter comercial şi financiar şi de către organismele autonome cu caracter comercial şi financiar de către organismele autonome de asigurări sociale;*
e) *situaţia, evoluţia şi modul de administrare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale de către instituţiile publice, regiile autonome, societăţile comerciale sau de către alte persoane juridice în baza unui contract de concesiune sau închiriere;*
f) *constituirea, utilizarea şi gestionarea resurselor financiare privind protecţia mediului, îmbunătăţirea calităţii condiţiilor de muncă şi viaţă;*

[16] Idem
[17] Idem

g) *utilizarea fonduriloe provenite din asistenţa financiară acordată României de UE şi din alte surse de finanţare internaţională;*

h) *alte domenii în care, prin lege, s-a stabilit competenţa Curţii."*

Controlul ulterior al Curţii de Conturi vizează toate gestiunile publice. Principalele atribuţii de control ulterior se referă la „*verificarea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat, conturile anuale de execuţie a bugetelor fondurilor speciale, conturilor fondurilor de tezaur, contului anual al datoriei publice a statului şi situaţiei garanţiilor guvernamentale acordate pentru credite interne şi externe primite de către alte persoane juridice".*[18]

În acest sens, Curtea îşi stabileşte un program propriu de control, în baza căruia **verifică** pe parcursul exerciţiului bugetar şi la finele acestuia următoarele:

a) *„conturile gestiunilor publice de bani, alte valori şi de bunuri materiale publice;*

b) *conturile execuţiei de casă a bugetelor publice;*

c) *conturile de execuţie a subvenţiilor şi alocaţiilor bugetare pentru investiţii acordate altor beneficiari decât instituţiile publice;*

d) *bilanţurile şi conturile de execuţie ale ordonatorilor de credite bugetare şi ale administratorilor care gestionează fonduri ce se supun regimului bugetului public;*

e) *conturile operaţiunilor referitoare la datoria publică"*[19].

Curtea stabileşte limite valorice minime de la care conturile enunţate anterior sunt supuse controlului său în fiecare exerciţiu bugetar.

Prin verificarea conturilor Curtea constată dacă:[20]

a) *„conturile supuse controlului său sunt exacte şi conforme cu realitatea şi dacă inventarierea patrimoniului public a fost făcută la termenele şi în condiţiile stabilite de lege;*

b) *veniturile statului, unităţilor administrativ-teritoriale, asigurărilor sociale de stat şi ale instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din mujloace extrabugetare au fost legal stabilie şi încasate la termenele prevăzute de lege;*

c) *cheltuielile au fost angajate, lichidate, ordonanţate, plătite şi înregistrate conform reglementărilor legale şi în concordanţă cu prevederile legii bugetare;*

[18]Idem
[19] idem
[20] Idem

d) modificările aduse prevederilor iniţiale ale bugetelor sunt autorizate şi dacă s-au făcut în condiţiile legii;

e) subvenţiile şi alocaţiile pentru investiţii s-au acordat de la buget sau din fonduri speciale, în condiţiile legii, şi s-au utilizat conform destinaţiilor stabilite;

f) contractarea şi utilizarea împrumuturilor de stat, rambursarea ratelor scadente ale acestora şi plata dobânzilor aferente s-au făcut în condiţiile legii;

g) creanţele şi obligaţiile statului şi ale unităţilor administrativ-teritoriale sunt îndreptăţite sau garantate, iar activele sunt protejate potrivit legii.

Sunt supuse controlului Curţii de Conturi:[21]

a) statul şi unităţile administrativ-teritoriale, în calitate de persoane juridice de drept public, cu serviciile şi instituţiile lor publice autonome sau neautonome;

b) Banca Naţională a României;

c) Regiile Autonome;

d) Societăţile comerciale la care statul, unităţile administrativ-teritoriale, instituţiile publice sau regiile autonome deţin , singure sau împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social;

e) organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură, care gestionează bunuri, valori sau fonduri, într-un regim legal obligatoriu, în condiţiile în care prin lege sau prin statutele lor se prevede acest lucru."

Curtea de Conturi controlează execuţia bugetelor Senatului, Camerei Deputaţilor, Preşedinţiei şi Guvernului, Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, Curţii Constituţionale, Consiliului Legislativ şi Avocatului Poporului.

Curtea de Conturi poate hotărâ efectuarea de controale şi la persoane juridice care:

a) beneficiează de subvenţii guvernamentale pentru credite, de subvenţii sau de alte forme de sprijin financiar din partea statului, a unităţilor administratv-teritoriale sau a instituţiilor publice;

b) administrează, în baza unui contract de concesune sau închiriere bunuri aparţinând domeniului public sau privat al statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale;

c) sunt societăţi de investiţii financiare, asociaţii şi fundaţii care utilizează fonduri publice.

[21] Idem

La aceste categorii de persoane, Curtea de Conturi urmăreşte:

- exactitatea şi realitatea bilanţurilor cu contul de profit şi pierdere;
- îndeplinirea obligaţiilor financiare către buget sau către alte fonduri stabilite prin lege;
- utilizarea fondurilor alocate de la buget sau din finduri speciale, conform destinaţiei stabilite;
- calotatea gestiunii economico-financiare, dacă prin aceasta se afectează drepturile statului, unităţilor adiminstartiv teritoriale sau instituţiilor publice ori se crează obligaţii în sarcina acestora.
- Economicitatea, eficacitatea şi eficienţa fondurilor publice.

Rapoartele asupra conturilor sunt examinate de complete formate după cum urmează:

1. trei consilieri de conturi din Secţia de control financiar ulterior, pentru ordonatorii principali de credite ale căror bugete se aporbă prin lege;
2. directorul direcţiei de control financiar ulterior, directorul adjunct sau şeful de serviciu şi un controlor financiar, altul decât cel care a efectuat controlul, pentru ordonatorul de credite;
3. directorul, directorul adjunct al direcţiei de control financiar ulteriro ai Camerei de Conturi a Municipiului Bucureşti şi un şef de serviciu.

Asupra rapoartelor, completul pronunţă încheieri prin acre dispune fie descărcarea de gestiune, fie sesizarea instanţelor, pentru stabilirea răspunderii juridice potrivit legii.

Alte atribuţii şi competenţe ale Curţii de Conturi:[22]

a) *„să înainteze Parlamentului sau, prin Camerele de Conturi judeţene, autorităţilor publice deliberative ale unităţilor administrativ-teritoriale rapoarte pe domeniile în care este competentă, ori de câte ori, consideră necesar;*
b) *să avizeze proiectul bugetului de stat şi proiectele de legi în domeniul finanţelor şi a contabilităţii publice;*
c) *să avizeze înfiinţarea de către guvern sau ministere a unor organe de specialitate în subordinea lor;*
d) *să evalueze activitratea de control financiar propriu a persoanelor juridice controlate;*

[22] Idem

e) *să solicite organelorr de control financiar a BNR verificarea, cu prioritate, a unor obiective, în cadrul stribuţiilor lor legale;*

f) *să ceară şi să utilizeze, pentru exercitarea funcţiilor sale de control, rapoartele celorlalte organisme cu atribuţii de control financiar."*

În urma rezultatelor controlului şi a constatărilor efectuate Cureta de Conturi are dreptul:

a. suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor legale din domeniul financiar, contabil şi fiscal;
b. blocarea fondurilor bugetare sau speciale, atunci când se constată utilizarea nelegală sau ineficientă a acestora;
c. înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă controlată, corectarea bilanţurilor contabile, a conturilor de profit şi pierderi şi a conturilor de execuţie.

2. Agenția națională de administrație fiscală (ANAF)[23]

Înfiinţată la 1 octombrie 2003 ANAF înglobează toate funcţiile de administrare fiscală realizate anterior în cadrul departamentului specializat de MF.

Are în subordine structurile de administrare şi colectare a veniturilor la bugetul de stat din cadrul DGRFP şi a Municipiului Bucureşti şi Direcţiei generale de administrare a marilor contribuabili şi îşi desfăşoară activitatea în doemniul impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor venituri bugetare, prin intermediul procedurilor de gestiune, colectare, control fiscal, soluţionare a contestaţiilor şi dezvoltarea unor relaţii de parteneriat cu contribuabilii, inclusiv prin acordarea de servicii de asistenţă.

În realizarea funcțiilor sale, Agenția are, în principal, următoarele **atribuții: [24]**

A. Atribuții generale:

„1. contribuie în domeniul său de activitate la implementarea programului de guvernare şi a altor documente programatice prin elaborarea şi aplicarea de strategii de dezvoltare pe termen mediu şi lung, generale sau sectoriale; elaborează şi implementează strategia de dezvoltare informatică proprie şi a unităților sale subordonate, în colaborare cu Ministerul Finanțelor Publice;

[23] LEGE Nr. 207 din 20 iulie 2015 - Partea I privind Codul de procedură fiscală PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 547 din 23 iulie 2015
[24] Idem

2. urmăreşte realizarea unui management eficient şi coerent al administrării fiscale;

3. organizează, îndrumă, coordonează şi controlează activitatea structurilor subordonate;

4. asigură managementul riscurilor interne şi externe ale organizației;

5.asigură managementul resurselor umane, la nivelul Agenției;

6. dezvoltă şi implementează strategii unitare de comunicare internă şi externă;

7. emite puncte de vedere cu privire la proiectele de acte normative elaborate de alte ministere şi instituții centrale, care cuprind măsuri referitoare la domeniul său de activitate;

8. participă la elaborarea modificărilor şi completărilor aduse Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, şi Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, a proiectelor de norme metodologice, precum şi a altor acte normative, care conțin prevederi referitoare la impozite, taxe, contribuții şi alte venituri date în administrare, potrivit legii;

9. elaborează proiecte de acte administrative cu caracter normativ care conțin prevederi referitoare la administrarea veniturilor bugetare, proceduri de administrare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale şi a celorlalte venituri bugetare pentru care este competentă, în condițiile legii;

10. participă, împreună cu direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, la elaborarea proiectelor de acte normative privind stabilirea veniturilor bugetare;

11. inițiază măsuri pentru dezvoltarea şi desfăşurarea în bune condiții a relațiilor internaționale în domeniul său de activitate;

12. asigură aplicarea unitară, corectă şi nediscriminatorie a reglementărilor în domeniul vamal şi a prevederilor legislației privind impozitele, taxele, contribuțiile sociale şi celelalte venituri bugetare, date prin lege în competența sa, împreună cu Ministerul Finanțelor Publice;

13. aplică, prin organele abilitate, modalitățile de executare silită şi măsurile asigurătorii, pentru a căror realizare este competentă potrivit legii; realizează, prin intermediul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, executarea silită a drepturilor de import sau de export, a altor taxe şi impozite datorate 3 statului, potrivit legii, în cadrul operațiunilor vamale, a accesoriilor aferente acestora, a amenzilor şi a oricăror altor sume datorate bugetului general consolidat în temeiul unor titluri executorii, precum şi, în cazurile prevăzute de lege, a creanțelor stabilite într‑un alt stat membru al Uniunii Europene, potrivit competențelor legale;

14. defineşte, dezvoltă, implementează, furnizează şi operează servicii specifice pentru contribuabili;

15. asigură punerea în aplicare a sancţiunilor internaţionale în domeniul de competenţă al Ministerului Finanţelor Publice conform prevederilor Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 202/2008 privind punerea în aplicare a sancţiunilor internaţionale, aprobată cu modificări prin Legea nr. 217/2009, cu modificările şi completările ulterioare;

16. efectuează controlul privind respectarea legalităţii, atât la nivelul aparatului propriu, cât şi la nivelul structurilor subordonate, în scopul constatării unor eventuale abateri de la legalitate şi al luării de măsuri pentru repararea prejudiciului produs, după caz;

17. asigură asistenţă pentru recuperarea în România de la persoane fizice şi persoane juridice a creanţelor bugetare stabilite prin titluri de creanţă într ‐ un alt stat, precum şi recuperarea de către alt stat de la persoane fizice şi persoane juridice a creanţelor bugetare stabilite în România, potrivit atribuţiilor stabilite prin lege şi tratatelor la care România este parte;

18. ia măsuri, potrivit atribuţiilor stabilite de lege, pentru prevenirea, constatarea şi sancţionarea faptelor ce constituie contravenţii; sesizează organele de urmărire penală în cazul faptelor constatate prin personalul propriu ce ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracţiuni, în conformitate cu reglementările legale în vigoare;

19. promovează integritatea în exercitarea demnităţilor şi funcţiilor publice la nivelul Agenţiei şi întreprinde măsurile de prevenire şi combatere a corupţiei;

20. exercită controlul financiar de gestiune şi controlul financiar preventiv propriu privind constituirea şi utilizarea legală şi eficientă a fondurilor publice;

21. propune soluţii de reformă în domeniul administrării fiscale şi vamale şi implementează proiecte cu finanţare internă şi/sau externă pentru domeniul său de activitate;

22. monitorizează acquis ‐ ul comunitar şi bunele practici în domeniul administrării fiscale şi vamale şi formulează propuneri sau, după caz, implementează măsuri administrative care decurg din acestea;

23. colaborează, pe bază de protocol, cu autorităţile şi instituţiile publice sau orice alte entităţi cu atribuţii în aplicarea legii ori interesate de realizarea politicii de administrare fiscală şi vamală;

24. gestionează informațiile cu privire la colectarea datoriei vamale; asigură datele şi prelucrările acestora pentru raportări statistice, inclusiv pentru statistică vamală şi statistică publică comerț exterior EXTRASTAT;

25. soluționează contestațiile şi plângerile prealabile formulate împotriva actelor emise în exercitarea atribuțiilor;

26. elaborează politici, proceduri şi norme metodologice în domeniul său de activitate, pentru structurile proprii, precum şi pentru cele subordonate;

27. elaborează studii, analize şi proiecte de acte normative privind organizarea activității proprii; 28. culege, verifică, prelucrează şi arhivează date şi informații fiscale necesare desfăşurării activității sale; constituie baze proprii de date relevante şi gestionează colaborarea cu autoritățile naționale competente privind informațiile deținute, în condițiile legii;

29. defineşte nivelul de securitate al informațiilor proprii;

30. aplică împreună cu structurile subordonate, conform competențelor stabilite de lege, legislația în domeniul: trezorerie şi contabilitate publică, ajutor de stat, practici neloiale şi prețuri reglementate, verificare a achizițiilor publice, inspecție economico ‑ financiară;

31. elaborează, implementează, menține şi dezvoltă sistemul informatic în domeniile sale de activitate; asigură funcționarea sistemului informatic integrat vamal, cu respectarea obligațiilor referitoare la dezvoltarea şi implementarea sistemelor IT care au ca bază legală Decizia vama ‑ electronică (CE) nr. 4 70/2008 şi alte reglementări comunitare şi naționale, precum şi a termenelor prevăzute în Planul strategic multianual (MASP) al DGTAXUD;

32. reprezintă statul în fața instanțelor şi a organelor de urmărire penală, ca subiect de drepturi şi obligații privind raporturile juridice fiscale şi vamale, precum şi orice alte raporturi juridice rezultate din activitatea Agenției, direct sau prin direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, în baza mandatelor transmise; renunțarea la calea de atac, în litigiile care au legătură cu raporturile juridice fiscale şi vamale, precum şi cu orice alte raporturi juridice rezultate din activitatea Agenției, se va face conform procedurii stabilite prin ordin al preşedintelui Agenției;

33. reprezintă Ministerul Finanțelor Publice ca subiect de drepturi şi obligații în raporturile juridice litigioase sau în legătură cu acestea, în care Ministerul Finanțelor Publice participă nemijlocit în nume propriu, sau ca reprezentant al statului, în baza mandatului acordat;

34. organizează programe de perfecționare profesională a personalului din cadrul Agenției la nivel central şi la nivelul structurilor subordonate, inclusiv cu sprijinul Şcolii de Finanțe Publice şi Vamă şi al altor organisme specializate în acest domeniu;

35. organizează şi asigură gestionarea patrimoniului, inclusiv alocarea, mişcarea, evidența şi controlul echipamentelor din dotare;

36. elaborează, fundamentează şi avizează, după caz, proiectul bugetului de cheltuieli al Agenției, pentru aparatul propriu, structurile subordonate, precum şi programul de investiții, pe care le transmite Ministerului Finanțelor Publice în vederea cuprinderii în bugetul centralizat al acestuia; elaborează şi fundamentează temeinic proiectul programului de achiziții, bunuri şi servicii pentru asigurarea sustenabilității componentei tehnice a Sistemului integrat de securitate a frontierei de stat, precum şi proiectul de program de investiții aferent acestuia;

37. aprobă bugetul de cheltuieli pentru aparatul propriu şi structurile subordonate conform bugetului de cheltuieli aprobat de ordonatorul principal de credite în cadrul fiecărui exercițiu bugetar şi repartizează creditele bugetare deschise de Ministerul Finanțelor Publice fiecărui ordonator terțiar de credite;

38. inițiază şi derulează, în condițiile legii, achizițiile publice pentru bunuri, servicii şi lucrări aferente activităților proprii; poate derula proceduri de achiziție publică prin participarea la o asociere de autorități contractante;

39. deschide creditele necesare pentru cheltuielile fiecărui ordonator terțiar de credite în cadrul fiecărui exercițiu bugetar şi aprobă bugetul;

40. poate participa cu specialişti proprii în programe naționale şi internaționale de cercetare şi dezvoltare de tehnologii inovatoare în domeniile sale de activitate;

41. asigură cooperarea administrativă, inclusiv schimbul de informații, cu alte instituții din țară şi cu administrațiile fiscale şi vamale ale altor state, cu privire la obiectul său de activitate, în colaborare cu Ministerul Finanțelor Publice, după caz;

42. asigură aplicarea prevederilor cu caracter fiscal şi vamal din tratatele internaționale la care România este parte;

43. încheie tratate la nivel departamental şi convenții cu administrații fiscale şi vamale din alte state, cu organizații internaționale sau cu alte entități, în domeniul său de activitate;

44. acordă sau primeşte asistenţă tehnică în domeniul său de activitate şi derulează proiecte şi activităţi de cooperare cu administraţii fiscale şi vamale din alte state sau cu organizaţii internaţionale sau alte entităţi;

45. participă, prin reprezentanţi, la evenimente organizate de către alte administraţii fiscale şi vamale, organizaţii internaţionale sau alte entităţi ori în colaborare cu acestea, în domeniul său de activitate;

46. participă în numele Ministerului Finanţelor Publice la activităţile Organizaţiei Intraeuropene a Administraţiilor Fiscale;

47. reprezintă România în cadrul Organizaţiei Mondiale a Vămilor prin intermediul Direcţiei generale a vămilor;

48. asigură legătura operativă pe probleme fiscale sau vamale prin reprezentanţi permanenţi la Reprezentanţa Permanentă a României pe lângă Uniunea Europeană sau în cadrul altor organizaţii internaţionale, potrivit competenţelor Agenţiei".

B. Atribuţii în domeniul fiscal: [25]

„1. stabileşte prin ordin al preşedintelui competenţa teritorială, alta decât cea reglementată prin alte acte normative, pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor venituri administrate potrivit legii;

2. stabileşte şi aplică procedura de administrare a timbrului de mediu datorat de contribuabili potrivit legii, în condiţiile Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule;

3. asigură înregistrarea contribuabililor, gestionarea registrului contribuabililor, a dosarului fiscal al contribuabililor şi a cazierului fiscal, precum şi a altor evidenţe, prin structuri proprii şi subordonate;

4. organizează şi administrează evidenţa impozitelor, taxelor, contribuţiilor sociale şi a altor venituri bugetare, potrivit legii, declarate şi plătite de către contribuabili;

5. elaborează şi aplică procedurile privind evidenţa analitică pe plătitori şi stingere a creanţelor prin plata voluntară;

6. organizează activitatea de recuperare a creanţelor fiscale restante prin aplicarea măsurilor de executare silită;

[25] Idem

7. efectuează inspecția fiscală şi verificarea fiscală şi emite acte administrative fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală;

8. organizează activitatea de valorificare a bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, precum şi a bunurilor sechestrate în cadrul procedurii de executare silită, potrivit legii;

9. introduce şi promovează metode de înregistrare fiscală, declarare şi plată a impozitelor, taxelor şi contribuțiilor, bazate pe utilizarea tehnologiei informației şi în susținerea cerințelor contribuabililor;

10. acordă, la cererea temeinic justificată a contribuabililor, înlesniri la plata obligațiilor fiscale restante, în condițiile legii;

11. organizează activitatea de înscriere în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare a creanțelor fiscale ale contribuabililor pentru care s - au emis titluri executorii;

12. urmăreşte încurajarea conformării voluntare a contribuabililor prin modernizarea şi furnizarea de servicii menite să le faciliteze îndeplinirea obligațiilor fiscale;

13. aplică măsurile prevăzute de lege în cazul neconformării contribuabililor în îndeplinirea obligațiilor de înregistrare fiscală, declarative şi de plată;

14. constată şi sancționează faptele care constituie contravenții potrivit reglementărilor în vigoare şi reține, în vederea confiscării, mărfurile care fac obiectul contravenției, pentru care legea prevede o astfel de sancțiune;

15. deține, administrează, analizează şi evaluează informațiile fiscale şi vamale şi acționează, în condițiile legii, pentru obținerea de informații relevante pentru Agenție, din diverse surse, în vederea identificării atât a unor potențiale riscuri, cât şi a contribuabililor care prezintă risc ridicat din punctul de vedere al administrării fiscale şi vamale;

16. stabileşte categoriile de impozite, taxe, contribuții şi alte venituri date în administrarea sa, care se plătesc în contul unic, precum şi metodologia de distribuire şi stingere a acestora;

17. organizează activitatea de monitorizare a colectării creanțelor bugetare prin aplicarea măsurilor prevăzute de legislația fiscală în vigoare, precum şi a proceselor derulate, potrivit procedurilor aprobate, de către structurile subordonate;

18. elaborează şi aplică metodologii de gestiune a arieratelor bugetare şi monitorizează recuperarea acestora;

19. elaborează şi aplică procedurile de impunere pentru persoanele juridice şi persoanele fizice, conform dispoziţiilor legale;

20. elaborează şi aplică procedurile privind plata voluntară şi stabilirea mijloacelor de plată, împreună cu direcţiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanţelor Publice;

21. elaborează şi aplică, prin organele abilitate, proceduri privind alte modalităţi de stingere a obligaţiilor bugetare pentru care este competentă;

22. participă la estimarea veniturilor bugetare pe care le administrează şi face propuneri privind nivelul veniturilor ce pot fi colectate de la contribuabili, pe baza datelor proprii, a indicatorilor macroeconomici, a politicii fiscale şi a legislaţiei în vigoare privind impozitele, taxele, contribuţiile sociale şi alte venituri bugetare;

23. repartizează la nivel teritorial programul de încasări şi analizează permanent modul de realizare a veniturilor bugetare pentru care are competenţe legale de administrare;

24. elaborează modelul şi conţinutul formularelor utilizate pentru administrarea fiscală, precum şi instrucţiunile de completare a acestora;

25. asigură, potrivit legii, tipărirea formularelor care sunt utilizate în domeniul său de activitate; 26. elaborează procedura pentru preţurile de transfer, în cazul tranzacţiilor efectuate între persoane afiliate, şi emite actele administrative referitoare la soluţia fiscală individuală anticipată şi acordul de preţ în avans;

27. îndrumă contribuabilii în aplicarea legislaţiei fiscale şi procedural - fiscale, precum şi a prevederilor convenţiilor de evitare a dublei impuneri, pe baza coordonării metodologice a Ministerului Finanţelor Publice;

28. asigură îndrumarea organelor fiscale teritoriale pentru aplicarea unitară, corectă şi nediscriminatorie a prevederilor legislaţiei fiscale privind impozitele, taxele, contribuţiile sociale şi celelalte venituri bugetare în vederea aplicării unui tratament echitabil tuturor contribuabililor;

29. elaborează norme metodologice şi proceduri privind competenţele de exercitare, condiţiile şi modalităţile de efectuare şi suspendare a inspecţiei fiscale şi a verificărilor fiscale la persoane fizice;

30. asigură aplicarea politicii fiscale în domeniul impozitelor, taxelor şi contribuţiilor sociale;

31. organizează activitatea privind publicarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în condițiile legii, a contribuabililor care înregistrează obligații bugetare restante, precum şi a altor registre publice prevăzute de lege;

32. furnizează structurilor specializate ale Ministerului Finanțelor Publice informațiile necesare fundamentării calculului contribuției României la bugetul Uniunii Europene;

33. desemnează, în condițiile legii, administratorul judiciar/lichidatorul şi verifică activitatea acestuia, în situația în care Agenția sau unitățile sale subordonate dețin cel puțin 50% din valoarea totală a creanțelor debitorilor împotriva cărora s ‑ a deschis procedura insolvenței;

34. înscrie, prin direcțiile de specialitate din aparatul propriu şi prin structurile din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, cu atribuții de administrare a veniturilor bugetare, creanțele bugetare administrate de aceasta, la registrele de publicitate mobiliară şi imobiliară, în condițiile legii;

35. organizează activitatea de recuperare a creanțelor restante provenite din colaborare interstatală şi de asistență pentru recuperarea în România a creanțelor stabilite într ‑ un alt stat, precum şi pentru recuperarea într ‑ un alt stat a creanțelor stabilite în România."

C. Atribuții în domeniul vamal[26]:

„1. aplică reglementările vamale, precum şi alte dispoziții referitoare la mărfurile aflate sub supraveghere vamală sau supuse controlului vamal;

2. aplică, în domeniul său de competență, prevederile Legii nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale altor acte normative de aplicare a acesteia;

3. urmăreşte şi supraveghează, potrivit legii, respectarea reglementărilor vamale pe întregul teritoriu al țării şi exercită controlul specific;

4. aplică prevederile Tarifului vamal şi ale altor acte normative referitoare la acesta;

5. urmăreşte aplicarea corectă a regulilor generale de interpretare a nomenclaturii Sistemului armonizat şi de evaluare în vamă a mărfurilor, precum şi a prevederilor actelor normative referitoare la drepturile vamale şi taxele cu efect echivalent prevăzute la importul de mărfuri;

[26]Idem

6. aplică prevederile legale privind originea preferențială şi nepreferențială a mărfurilor şi elaborează metodologii pentru aplicarea regulilor de origine preferențială cuprinse în protocoalele de reguli de origine la acordurile încheiate de Uniunea Europeană;

7. aplică dispozițiile privind gestionarea contingentelor tarifare stabilite de Comisia Europeană pe teritoriul național; aplică şi gestionează în mod integrat măsurile netarifare stabilite la nivel comunitar, precum şi cele cu caracter național stabilite de alte instituții potrivit competențelor legale; asigură aplicarea măsurilor ce revin pe plan național în exercitarea politicii agricole comune, în domeniul său de competență;

8. administrează şi gestionează, în cooperare cu autoritățile vamale ale statelor membre ale Uniunii Europene, aranjamentele administrative privind sistemul contingentelor tarifare comunitare;

9. îndeplineşte atribuțiile legate de realizarea controalelor Fondului European de Garantare Agricolă, delegate de Agenția de Plăți şi Intervenție pentru Agricultură, în calitate de organism responsabil în plan național de derularea şi gestionarea fondurilor europene pentru agricultură;

10. raportează Comisiei Europene cazurile de fraudă şi iregularități privind drepturile vamale mai mari de 10.000 euro;

11. încasează şi contabilizează resursele proprii tradiționale, respectiv taxe vamale, contribuții agricole, taxe antidumping, ale bugetului comunitar;

12. asigură aplicarea prevederilor cu caracter vamal din acordurile, convențiile şi tratatele internaționale la care România este parte;

13. asigură aplicarea în domeniul vamal a legislației naționale şi comunitare;

14. elaborează şi adoptă norme tehnice de aplicare a prevederilor Regulamentului vamal;

15. participă împreună cu alte organe de specialitate ale administrației publice centrale la elaborarea proiectelor de acte normative în domeniul vamal;

16. elaborează propuneri privind sistematizarea legislației vamale;

17. exercită activitatea de control ulterior şi orice altă formă de control specific în legătură cu aplicarea şi respectarea reglementărilor în vigoare în domeniul vamal;

18. urmăreşte respectarea de către persoanele fizice şi juridice a reglementărilor vamale în domeniul protejării drepturilor de proprietate intelectuală;

19. exercită supravegherea şi controlul vamal în domeniul traficului ilicit de droguri, precursori, plante, substanţe şi preparate stupefiante şi psihotrope, produse cu regim special, respectiv produse strategice, cu dublă utilizare, arme, muniţii, substanţe chimice periculoase, produse care afectează stratul de ozon, produse radioactive, biologice, nucleare, organisme modificate genetic, deşeuri etc., al traficului ilicit cu bunuri culturale mobile, cu specii sălbatice de floră şi faună, cu metale preţioase, aliaje ale acestora şi pietre preţioase, al traficului de mărfuri cu risc pentru sănătatea şi siguranţa consumatorului, respectiv în domeniul bunurilor prohibite şi restricţionate de reglementările vamale;

20. asigură aplicarea prevederilor comunitare în domeniul controlului mişcării de numerar la frontiera comunitară a României;

21. verifică modul de declarare de către titularul operaţiunii vamale sau de către reprezentantul său a drepturilor de import şi a altor drepturi legal datorate reprezentând impozite şi taxe care, potrivit legii, sunt în atribuţia autorităţii vamale; încasează şi virează aceste drepturi; stabileşte, prin controlul ulterior al declaraţiilor, diferenţele şi asigură încasarea sau, după caz, rambursarea ori remiterea acestora; aplică formele şi instrumentele de plată şi de garantare a drepturilor de import şi a altor impozite şi taxe aflate în competenţa sa;

22. opreşte şi controlează mijloacele de transport încărcate cu mărfuri de import, export, aflate sub supraveghere vamală sau fiscală, precum şi bagajele însoţite ori neînsoţite ale călătorilor care trec frontiera de stat a României şi verifică legalitatea şi regimul vamal sau fiscal al acestora, potrivit reglementărilor vamale sau fiscale în vigoare;

23. verifică, potrivit reglementărilor vamale în vigoare, pe timp de zi şi de noapte, clădiri, depozite, terenuri şi alte obiective şi poate preleva, în condiţiile legii, probe pe care le analizează în laboratoarele proprii sau agreate în vederea identificării şi expertizării mărfurilor supuse vămuirii; 24. efectuează investigaţii, supravegheri şi verificări, potrivit reglementărilor legale în vigoare, în cazurile în care sunt semnalate situaţii de încălcare a legislaţiei vamale de către persoane fizice şi juridice; verifică registre şi alte forme de evidenţă şi are dreptul de a cere oricărei persoane fizice sau juridice să prezinte, fără plată, documentaţia şi informaţiile privind operaţiunile vamale;

25. utilizează sistemul informatic integrat vamal în exercitarea atribuţiilor în domeniul vamal;

26. asigură organizarea şi funcţionarea unităţii nucleare, formată din totalitatea aparatelor, instalaţiilor, sistemelor şi echipamentelor emiţătoare de radiaţii ionizante şi a personalului specializat şi autorizat să opereze echipamentele unităţii nucleare şi întocmeşte documentaţiile de obţinere şi modificare a autorizaţiilor de utilizare, deţinere, transfer, dezafectare, import pentru dotarea existentă şi cea ulterioară, emite instrucţiuni specifice de utilizare a aparatelor, echipamentelor şi instalaţiilor radiologice, întocmeşte rapoarte periodice privind utilizarea aparaturii din dotare, pregătirea personalului, asigurarea subunităţilor cu personal operator, metode de contrabandă şi propuneri de contracarare a fenomenului infracţional transfrontalier şi de optimizare a activităţii;

27. asigură, în condiţiile legii, operarea în domeniul specific de activitate şi sustenabilitatea componentei tehnice a Sistemului integrat pentru securitatea frontierei de stat, parte a subsistemelor - suport de control, informatic şi logistic - Filtrul III, formată din totalitatea aparatelor, echipamentelor, instalaţiilor de control emiţătoare de radiaţii ionizante şi sisteme complementare de control din dotare integrate, prin aplicaţii software dedicate, pentru realizarea bazelor de date relevante; verifică, prelucrează, arhivează informaţiile culese din bazele proprii de date relevante şi gestionează colaborarea, în acest segment de activitate, cu autorităţile naţionale competente în condiţiile legii;

28. asigură, conform competenţelor prevăzute de acte normative comunitare şi naţionale, implementarea Strategiei naţionale de aderare la spaţiul Schengen şi a măsurilor ce îi revin din Planul de acţiune Schengen, precum şi implementarea Strategiei naţionale de management integrat al frontierei de stat a României şi a măsurilor ce îi revin atât din Planul de acţiune Schengen, cât şi din Planul multianual de investiţii;

29. adoptă măsurile necesare pentru asigurarea aplicării prevederilor Convenţiei privind utilizarea tehnologiei informaţiilor de către serviciile vamale, încheiată la 26 iulie 1995, în temeiul art. K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană (JO C 316 din 27 noiembrie 1995, p. 34), ale Convenţiei cu privire la asistenţa reciprocă şi cooperarea între administraţiile vamale, încheiată la 18 decembrie 1997, în temeiul art. K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană (JO C 24 din 23 ianuarie 1998, p. 2) şi ale Deciziei vama - electronică (CE) nr. 70/2008;

30. acţionează pentru îndeplinirea programelor privind integrarea vamală europeană;

31. cooperează cu autoritățile vamale ale altor state, precum şi cu organismele internaționale de specialitate, în vederea prevenirii, cercetării şi combaterii fraudelor vamale;

32. asigură reprezentarea României la reuniunile interne şi internaționale în domeniul vamal sau al produselor accizabile, conform competențelor;

33. întreprinde măsurile legale privind verificarea, autorizarea şi supravegherea producției, deținerii, importului şi circulației produselor accizabile, conform legislației în vigoare;

34. elaborează procedurile referitoare la producția şi circulația produselor accizabile în regim suspensiv;

35. organizează şi efectuează controlul respectării prevederilor legale privind supravegherea mişcării produselor accizabile pe teritoriul național;

36. îndeplineşte atribuțiile prevăzute de reglementările fiscale privind urmărirea documentelor administrative electronice, întocmite în cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv; 37. asigură cooperarea administrativă în domeniul accizelor, în conformitate cu dispozițiile Regulamentului Consiliului (CE) nr. 389/2012 privind cooperarea administrativă în domeniul accizelor;

38. îndeplineşte atribuțiile şi sarcinile prevăzute de lege în domeniul autorizării, atestării, avizării persoanelor juridice şi fizice care desfăşoară activități de producție, îmbuteliere, ambalare, primire, deținere, depozitare şi/sau expediere, comercializare, utilizare finală a produselor accizabile."

D. Atribuții în domeniul prevenirii, descoperirii şi combaterii evaziunii fiscale şi a fraudei fiscale şi vamale [27]:

„a) atribuții în domeniul prevenirii şi descoperirii evaziunii fiscale şi a fraudei fiscale şi fraudei vamale: 1. acționează atât în vederea prevenirii sustragerii de la plată a sumelor datorate bugetelor administrate de Agenție, cât şi pentru prevenirea şi descoperirea evaziunii fiscale şi a fraudelor fiscale şi vamale;

2. cooperează cu instituțiile cu atribuții similare din alte state, pe baza tratatelor internaționale la care România este parte sau pe bază de reciprocitate, precum şi cu organismele de luptă împotriva fraudelor din cadrul Uniunii Europene, în cauzele de interes comun;

[27] Idem

3. verifică respectarea reglementărilor legale privind circulaţia mărfurilor pe drumurile publice, în porturi, căi ferate şi fluviale, aeroporturi, în vecinătatea punctelor vamale, antrepozite, zone libere, precum şi în alte locuri în care se desfăşoară o asemenea activitate;

4. verifică legalitatea activităţilor desfăşurate, existenţa şi autenticitatea documentelor justificative în activităţile de producţie şi prestări de servicii ori pe timpul transportului, depozitării şi comercializării bunurilor şi aplică sigilii pentru asigurarea integrităţii bunurilor;

5. constituie şi utilizează baze de date necesare pentru prevenirea şi descoperirea infracţiunilor economico - financiare şi a altor fapte ilicite în domeniul fiscal şi vamal;

6. efectuează investigaţii, supravegheri şi verificări fiscale şi vamale necesare prevenirii şi descoperirii faptelor de evaziune fiscală şi fraudă fiscală şi vamală, inclusiv în cazurile în care sunt semnalate situaţii de încălcare a legislaţiei specifice;

7. solicită, în condiţiile legii, date sau, după caz, documente, de la orice entitate privată şi/sau publică, în scopul instrumentării şi fundamentării constatărilor cu privire la săvârşirea unor fapte care contravin legislaţiei în vigoare în domeniul financiar fiscal şi vamal;

8. constată împrejurări privind săvârşirea unor fapte prevăzute de legea penală în domeniul evaziunii fiscale, stabileşte implicaţiile fiscale ale acestora şi dispune, în condiţiile Codului de procedură fiscală, luarea măsurilor asigurătorii ori de câte ori există pericolul ca debitorul să se sustragă de la urmărire sau să îşi ascundă, să îşi înstrăineze ori să îşi risipească patrimoniul;

9. legitimează şi stabileşte identitatea administratorilor unităţilor controlate, precum şi a oricăror persoane implicate în săvârşirea faptelor de evaziune şi fraudă fiscală şi vamală constatate şi solicită acestora explicaţii scrise, după caz;

10. reţine documente, în condiţiile Codului de procedură fiscală, solicită copii certificate de pe documentele originale, prelevează probe, eşantioane, mostre şi alte asemenea specimene, solicită efectuarea expertizelor tehnice necesare finalizării actului de control;

11. exercită controlul operativ şi inopinat privind prevenirea şi descoperirea oricăror acte şi fapte din domeniul economico - financiar, fiscal şi vamal, care au ca efect evaziunea şi frauda fiscală şi vamală;

12. efectuează, în condiţiile legii, controale în vederea identificării evaziunii şi fraudei fiscale şi vamale la toate categoriile de contribuabili, indiferent de domiciliul fiscal, mărimea şi forma

de organizare, precum şi în orice loc, indiferent de forma sub care se desfăşoară activităţi economice, generatoare de venituri;

13. participă, cu personal propriu sau în colaborare cu organele de specialitate ale altor ministere şi instituţii specializate, la acţiuni de depistare şi sancţionare a activităţilor ilicite care generează fenomene de evaziune şi fraudă fiscală şi vamală;

14. încheie, ca urmare a controalelor efectuate, acte de control pentru stabilirea stării de fapt fiscale, pentru constatarea şi sancţionarea contravenţiilor, precum şi pentru constatarea împrejurărilor privind săvârşirea unor fapte prevăzute de legea penală sesizând, după caz, organele de urmărire penală;

15. opreşte şi controlează, în condiţiile legii, mijloacele de transport încărcate sau susceptibile a fi încărcate cu produse accizabile aflate în mişcare naţională, intracomunitară şi internaţională, verifică îndeplinirea condiţiilor legale cu privire la circulaţia produselor accizabile, verifică, în condiţiile legii, pe timp de zi şi de noapte, clădiri, depozite, terenuri, sedii şi alte obiective şi poate preleva, în condiţiile legii, probe pe care le analizează în laboratoarele proprii sau agreate, în vederea identificării şi expertizării produselor accizabile;

16. constată şi sancţionează faptele care constituie contravenţii potrivit reglementărilor în vigoare referitoare la regimul produselor accizabile şi reţine, în vederea confiscării, mărfurile care fac obiectul contravenţiei, pentru care legea prevede o astfel de sancţiune;

17. efectuează, în condiţiile Codului de procedură fiscală, controale în toate spaţiile în care se produc, se depozitează sau se comercializează bunuri şi servicii în vederea prevenirii, descoperirii şi combaterii oricăror acte şi fapte care sunt interzise de actele normative în vigoare; 18. constată contravenţiile şi aplică sancţiunile corespunzătoare, potrivit competenţelor prevăzute de lege;

19. dispune măsuri, în condiţiile legislaţiei fiscale, cu privire la confiscarea, în condiţiile legii, a bunurilor a căror fabricaţie, depozitare, transport sau desfacere este ilicită, precum şi a veniturilor realizate din activităţi comerciale sau prestări de servicii nelegale şi ridică documentele financiar - contabile şi de altă natură care pot servi la dovedirea contravenţiilor sau, după caz, a infracţiunilor;"

E. Atribuții în domeniul combaterii actelor şi faptelor de evaziune fiscală şi fraudă fiscală şi fraudă vamală [28]:

„1. acordă, prin intermediul Direcției de combatere a fraudelor, suport tehnic de specialitate procurorului în efectuarea urmăririi penale în cauzele având ca obiect infracțiuni economico - financiare;

2. efectuează, prin intermediul Direcției de combatere a fraudelor, din dispoziția procurorului:

(i) constatări tehnico - științifice care constituie mijloace de probă, în condițiile legii;

(ii) investigații financiare în vederea indisponibilizării de bunuri;

(iii) orice alte verificări în materie fiscală dispuse de procuror."

Agenția îndeplineşte orice alte atribuții şi are toate competențele conferite de lege. Agenția duce la îndeplinire sarcinile şi dispozițiile stabilite de ministrul finanțelor publice, în condițiile legii.

În exercitarea atribuțiilor sale, Agenția colaborează cu organele de specialitate ale altor ministere şi instituții specializate, precum şi cu persoane juridice şi fizice şi cu alte entități.

Agenția are dreptul să solicite de la celelalte autorități ale administrației publice, instituții publice şi operatori economici, de la instituții de credit şi de la alte persoane, în condițiile legii, datele şi informațiile necesare în vederea realizării atribuțiilor.

Obiectivele generale ale ANAF sunt:

- colectarea veniturilor bugetului de stat;
- exercitarea prerogativelor stabilite de lege prin aplicarea unui tratament echitabil tuturor contribuabililor;
- aplicarea unitară a legislației din domeniul vamal.

ANAF efectuează controlul fiscal prin **Inspecția fiscală** care se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma de organizare, acre au obligații de stabilire, reținere şi plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege:

Obiectivele controlului fiscal exercitat de către Inspecția Fiscală[29]:

[28] Idem
[29] OUG nr. 92 din 2003 republicată privind Codul de Procedură fiscală, art. 94, alin. 2

a) *„constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale;*
b) *analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;*
c) *sancţionarea faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale."*

Formele de inspecţie fiscală[30]

a) *"inspecţia fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligaţiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;*
b) *inspecţia fiscală parţială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligaţii fiscale, pentru o perioadă de timp determinată."*

Inspecţia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripţie a dreptului de a stabili obligaţii fiscale.

La contribuabilii mari, perioada supusă inspecţiei fiscale începe de la sfârşitul perioadei controlate anterior. La celelalte categorii de contribuabili inspecţia fiscală se efectuează asupra creanţelor născute în ultimii trei ani fiscali pentru care există obligaţia depunerii declaraţiilor fiscale.

Însă, inspecţia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripţie a dreptului de stabili obligaţii fiscale, dacă:

- există indicii privind diminuarea impozitelor şi taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- nu au fost depuse declaraţii fiscale;
- nu au fost îndeplinite obligaţiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Durata efectuării inspecţiei fiscale este stabilită de către organele de inspecţie fiscală sau, după caz, de compartimentele de spcialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale, în funcţie de obiectivele inspecţiei şi nu poate fi mai mare de şase luni.

Inspecţia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuţie şi alte sume datorate bugetului general consolidat şi pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

[30] Idem, art. 96, alin. 1

Inspecţia fiscală se organizează şi se desfăşoară în baza unor programe anuale, trimestriale şi lunare aprobate în condiţiile stabilite prin ordin al preşedintelui ANAF. Începerea înspecţiei fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.

La finalizarea inspecţiei fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declaraţie scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziţie toate documentele şi informaţiile solicitate pentru inspecţia fiscală. În declaraţie se va menţiona şi faptul că au fost restituite toate documentele solicitate şi puse la dispoziţie de contribuabil.

Contribuabilul are obligaţia să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informaţii, să prezinte la locul de desfăşurare a inspecţiei fiscale toate documentele, precum şi orice alte date necesare clarificării situaţiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

3.4. CARTA drepturilor şi obligaţiilor persoanei fizice supuse verificării situaţiei fiscale personale [31]

Verificarea situaţiei fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, reprezintă ansamblul activităţilor desfăşurate de organul fiscal central având ca obiect examinarea totalităţii drepturilor şi a obligaţiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie şi a altor elemente relevante pentru stabilirea situaţiei fiscale reale a persoanei fizice verificate.

În scopul efectuării acestor activităţi organul fiscal central va proceda, în principal, la:

a) solicitarea, în condiţiile legii, de informaţii de la autorităţi şi instituţii publice;

b) analiza tuturor informaţiilor, documentelor şi a altor mijloace de probă referitoare la situaţia fiscală a persoanei fizice verificate;

c) confruntarea informaţiilor obţinute prin administrarea mijloacelor de probă cu cele din declaraţiile fiscale depuse, conform legii, de persoana verificată sau, după caz, de plătitorii de venit ori terţe persoane;

[31] ORDIN Nr. 1162/2016 din 7 aprilie 2016 privind aprobarea Cartei drepturilor şi obligaţiilor persoanei fizice supuse verificării situaţiei fiscale personale EMITENT: MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE AGENŢIA NAŢIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 292 din 18 aprilie 2016

d) solicitarea, în condiţiile legii, de informaţii, clarificări, explicaţii, documente şi alte asemenea mijloace de probă de la persoana fizică verificată şi/sau de la persoane cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice;

e) discutarea constatărilor organului fiscal central cu persoana fizică verificată şi/sau cu împuterniciţii acesteia;

f) stabilirea, dacă este cazul, a bazei de impozitare, ajustată pe fiecare categorie de venit, prin utilizarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin Ordinul preşedintelui Agenţia Naţională de Administrare Fiscală nr. 3.733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor şi a procedurii de aplicare a acestora, precum şi a obligaţiilor fiscale corespunzătoare acesteia;

g) dispunerea măsurilor asigurătorii, în condiţiile legii. Durata efectuării verificării fiscale este stabilită de organul fiscal central şi nu poate fi mai mare de 6 luni, respectiv 12 luni în cazul în care sunt necesare informaţii din străinătate, potrivit Codului de procedură fiscală.

Pe timpul desfăşurării verificării situaţiei fiscale personale contribuabilii au următoarele drepturi [32]:

1. Conform prevederilor art. 138 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, aveţi dreptul de a fi înştiinţat despre acţiunea de verificare a situaţiei fiscale personale prin comunicarea unui aviz de verificare.

Avizul de verificare va fi comunicat potrivit dispoziţiilor art. 47 din Codul de procedură fiscală cu cel puţin 15 zile înainte de data începerii verificării fiscale.

Avizul de verificare cuprinde:

a) temeiul juridic al verificării;

b) data de începere a verificării;

c) perioada ce urmează a fi supusă verificării;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a verificării;

e) locul desfăşurării verificării şi persoana de contact la care vă veţi prezenta;

f) solicitarea de informaţii şi înscrisuri relevante pentru verificare.

Contribuabilii au la dispoziţie 60 de zile de la comunicarea avizului de verificare, sub sancţiunea decăderii, pentru prezentarea documentelor justificative şi a altor clarificări relevante pentru situaţia dumneavoastră fiscală personală.

[32] Idem

2. Conform prevederilor art. 141 alin. (1) lit. d) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a solicita amânarea datei de începere a verificării situaţiei fiscale personale. Amânarea datei de începere a verificării situaţiei fiscale personale se poate face o singură dată, la solicitarea scrisă a dumneavoastră, pentru motive justificate. În acest caz i se va comunica contribuabilului data la care a fost reprogramată acţiunea de verificare a situaţiei fiscale personale.

3. Conform prevederilor art. 141 alin. (3) şi art. 124 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, pe toată durata exercitării verificării situaţiei fiscale personale contribuabilii au dreptul de a beneficia de asistenţă de specialitate sau juridică.

4. Conform prevederilor art. 140 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a solicita în scris schimbarea locului de desfăşurare a verificării situaţiei fiscale personale la:

a) domiciliul contribuabilului<

b) domiciliul/sediul persoanei care acordă contribuabilului asistenţă de specialitate sau juridică, dacă domiciliul acestei persoane reprezintă şi sediul său profesional. Solicitarea pentru desfăşurarea verificării situaţiei fiscale personale la domiciliul contribuabilului sau la domiciliul/sediul persoanei care acordă asistenţă contribuabilului, se depune la organul fiscal central înainte de data începerii verificării situaţiei fiscale personale înscrisă în avizul de verificare.

5. Conform prevederilor art. 138 alin. (7) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a solicita prelungirea termenului de prezentare a informaţiilor şi înscrisurilor relevante pentru verificare cu 30 de zile, o singură dată, pentru motive justificate.

6. Conform prevederilor art. 138 alin. (7), (14), (15), (16) şi ale art. 143 din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a colabora la stabilirea stării de fapt fiscale şi de a numi persoane pentru a furniza informaţii. Contribuabilii au dreptul să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, aveţi dreptul să daţi informaţii, să prezentaţi înscrisuri relevante pentru verificarea situaţiei fiscale personale, precum şi orice alte date necesare clarificării situaţiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal, în condiţiile legii. La începerea verificării fiscale, contribuabilii au dreptul să numească persoane care să dea informaţii. Dacă informaţiile date de dumneavoastră sau cele ale persoanei numite de

contribuabil sunt insuficiente, atunci organul fiscal central se poate adresa şi altor persoane pentru obţinerea de informaţii în condiţiile legii.

7. Conform art. 66 din Codul de procedură fiscală, soţul/soţia, rudele ori afinii contribuabilului până la gradul al 3-lea inclusiv au dreptul de a refuza furnizarea de informaţii, efectuarea de expertize, precum şi prezentarea unor înscrisuri. De asemenea, au dreptul de a refuza furnizarea de informaţii şi alte persoane conform prevederilor art. 67 din Codul de procedură fiscală. Persoanele prevăzute la art. 67, cu excepţia preoţilor, pot totuşi furniza informaţii, dar numai cu acordul contribuabilului.

8. Conform prevederilor art. 140 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a fi verificat numai pentru impozitele şi taxele aflate în cadrul termenului de prescripţie.

9. Verificarea situaţiei fiscale personale se efectuează o singură dată pentru impozitul pe venit şi pentru fiecare perioadă impozabilă conform prevederilor art. 138 alin. (18) din Codul de procedură fiscală. Potrivit dispoziţiilor art. 144 din Codul de procedură fiscală, prin excepţie de la prevederile art. 138 alin. (18), conducătorul organului fiscal competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii verificării fiscale şi până la data împlinirii termenului de prescripţie, apar date suplimentare necunoscute organelor fiscale la data efectuării verificărilor.

10. Conform prevederilor art. 11 din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a fi protejat pe linia secretului fiscal. În categoria informaţiilor de natura celor considerate a fi secret fiscal intră datele referitoare la contribuabil, cum ar fi: datele de identificare, natura şi cuantumul obligaţiilor fiscale, natura, sursa şi cuantumul veniturilor, natura, sursa şi valoarea bunurilor, plăţi, conturi, rulaje, transferuri de numerar, solduri, încasări, deduceri, credite, datorii, valoarea patrimoniului net sau orice fel de informaţii obţinute din declaraţii ori documente prezentate de către contribuabil, plătitori sau terţi.

11. Conform prevederilor art. 145 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul de a cunoaşte rezultatele verificării situaţiei fiscale personale. Contribuabilii au dreptul de a fi informat pe parcursul desfăşurării verificării situaţiei fiscale personale asupra constatărilor rezultate potrivit dispoziţiilor art. 138 alin. (17). La finalizarea verificării fiscale, organul fiscal vă prezintă constatările şi consecinţele lor fiscale, acordându-vă posibilitatea de a vă exprima punctul de vedere, potrivit prevederilor art. 9 alin. (1) din

Codul de procedură fiscală, cu excepţia cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma verificării situaţiei fiscale personale sau în cazul în care dumneavoastră renunţaţi la acest drept şi notificaţi, în scris, acest fapt organelor fiscale. Data, ora şi locul prezentării concluziilor vă vor fi comunicate, în scris, în timp util. Contribuabilii au dreptul să se exprime, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările verificării situaţiei fiscale personale, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prezentării acestora de către organul fiscal. Decizia de impunere sau de încetare a procedurii de verificare a situaţiei fiscale personale lvi se va comunica potrivit dispoziţiilor art. 47 din Codul de procedură fiscală.

12. Conform prevederilor art. 268, 269 şi ale art. 270 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, aveţi dreptul de a contesta actul administrativ fiscal emis în urma verificării situaţiei fiscale personale.

În cazul în care vă simţiţi lezat de rezultatul verificării situaţiei fiscale personale, contribuabilii au dreptul să conteste actul administrativ fiscal emis cu această ocazie de organul de verificare fiscală.

Contestaţia se formulează în scris şi va cuprinde [33]:

a) datele de identificare;

b) obiectul contestaţiei;

c) motivele de fapt şi de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura dumneavoastră sau a persoanei împuternicite.

Contestaţia se depune în scris, în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal în urma verificării situaţiei fiscale personale, la organul fiscal emitent al actului atacat şi nu este supusă taxelor extrajudiciare de timbru.

Pe timpul desfăşurării verificării situaţiei fiscale personale contribuabilii au următoarele obligaţii [34]:

1. Conform prevederilor art. 138 alin. (8) din Codul de procedură fiscală, aceştia au obligaţia de a depune o declaraţie de patrimoniu şi de venituri la solicitarea organului fiscal central. În situaţia în care solicitarea are loc odată cu comunicarea avizului de verificare, declaraţia se depune în termen de cel mult 60 de zile de la comunicarea avizului de verificare.

[33] Idem
[34] Idem

În acest caz, solicitarea se anexează la avizul de verificare. În situaţia în care solicitarea are loc pe perioada verificării situaţiei fiscale personale, declaraţia se depune în termen de 15 zile de la data comunicării solicitării.

2. Conform prevederilor art. 10 din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au obligaţia de cooperare cu organul fiscal central. În situaţia în care contribuabilii au calitatea de contribuabil potrivit Codului fiscal, aceştia au obligaţia prevăzută de dispoziţiile art. 10 alin. (1) din acelaşi act normativ de a coopera cu organul fiscal central în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către aceştia în întregime, conform realităţii, şi prin indicarea mijloacelor doveditoare care le sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală şi procesual penală. Contribuabilii au obligaţia să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităţilor care le stau la dispoziţie.

3. Conform prevederilor art. 58 din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au obligaţia de a furniza informaţii. În situaţia în care contribuabilii au calitatea de contribuabil potrivit Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare (Codul fiscal), aceşti contribuabili sau altă persoană împuternicită de ei au/are obligaţia prevăzută de dispoziţiile art. 58 din Codul de procedură fiscală de a furniza organului fiscal central informaţiile necesare determinării stării de fapt fiscale.

4. Conform prevederilor art. 64 din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au obligaţia de a prezenta înscrisuri. Aceştia sau altă persoană împuternicită de către ei au/are obligaţia prevăzută de dispoziţiile art. 64 din Codul de procedură fiscală de a pune la dispoziţia organului fiscal central registre, evidenţe, documente de afaceri şi orice alte înscrisuri relevante pentru clarificarea stării de fapt fiscale.

5. Conform prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au obligaţia de a permite efectuarea constatărilor la faţa locului. Indiferent de locul unde se desfăşoară verificarea situaţiei fiscale personale, aveţi obligaţia de a permite funcţionarilor împuterniciţi de organul fiscal central să efectueze o constatare la faţa locului, precum şi experţilor folosiţi pentru această acţiune intrarea acestora pe terenuri, în încăperi şi în orice alte incinte, în măsura în care acest lucru este necesar pentru a face constatări în interes fiscal. Potrivit dispoziţiilor art. 27 din Constituţia României, republicată, funcţionarii împuterniciţi de organul fiscal central şi experţii folosiţi în acţiunea de verificare nu au dreptul de a pătrunde în

domiciliul sau reşedinţa dumneavoastră decât cu acordul dumneavoastră. În cazul în care constatările în interes fiscal fac necesar accesul funcţionarilor împuterniciţi de organul fiscal central şi al experţilor, dacă este cazul, în domiciliul sau reşedinţa dumneavoastră şi nu sunteţi de acord, accesul se poate face numai cu autorizarea instanţei judecătoreşti competente.

6. Conform prevederilor art. 147 coroborate cu cele ale art. 118 alin. (8) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au obligaţia de a îndeplini măsurile dispuse de organul de verificare fiscală prin actul întocmit cu ocazia verificării situaţiei fiscale personale, în termenele şi în condiţiile stabilite de organele de verificare fiscală.

7. Conform prevederilor art. 146, art. 156 alin. (1) şi ale art. 173 din Codul de procedură fiscală, precum şi prevederilor art. 117 din Codul fiscal, contribuabilii au obligaţia de a plăti diferenţele de impozit stabilite cu ocazia verificării situaţiei fiscale personale, precum şi dobânzile şi penalităţile aferent acestora.

3.5. Codul etic al inspectorului de control fiscal [35]

Obiectivul Codului etic al inspectorului de control fiscal îl reprezintă desfăşurarea la cele mai înalte standarde de profesionalism a activităţii de control fiscal. Atingerea acestui obiectiv impune îndeplinirea a trei cerinţe de bază.

Credibilitate

Societatea îşi manifestă nevoia de credibilitate în controlul fiscal ca justificare a participării fiecărui membru al societăţii la formarea resurselor financiare ale bugetului de stat.

Existenţa unui cadru etic pe care trebuie să-l respecte inspectorul de control fiscal constituie o garanţie a creşterii încrederii contribuabilului în controlul fiscal.

Profesionalism

Exercitarea funcţiei de inspector de control fiscal este efectuată de persoane ale căror capacităţi intelectuale şi experienţă dobândite prin pregătire le asigură competenţa necesară activităţii de control fiscal.

---

[35] ORDIN nr. 1.753 din 9 decembrie 2003, pentru aprobarea Codului etic al inspectorului de control fiscal publicat în Monitorul Oficial nr. 929 din 23 decembrie 2003

Calitatea serviciilor

Societatea în general şi contribuabilii în special solicită efectuarea controlului fiscal la cele mai înalte cote de calitate şi standarde de performanţă, astfel încât să se asigure atât realizarea funcţiei de control fiscal, cât şi derularea nestingherită a activităţii contribuabilului pe perioada controlului.

Privind **conduita**, în îndeplinirea atribuţiilor de serviciu inspectorii de control fiscal sunt obligaţi la următoarele [36]**:**

a) „să respecte Constituţia, legile ţării, reglementările şi normele privind controlul fiscal, regulamentul de organizare şi funcţionare;

b) să respecte orice dispoziţie internă cu caracter oficial;

c) să manifeste loialitate faţă de ţară şi faţă de instituţia controlului fiscal şi să considere aceasta ca cel mai înalt principiu moral;

d) să respecte şi să aplice principiile prezentului cod etic;

e) să nu facă discriminări în relaţiile cu contribuabilii, să nu acorde privilegii acestora;

f) să nu accepte favoruri sau beneficii pentru ei înşişi sau pentru membrii familiei;

g) să nu se angajeze niciodată în relaţii de afaceri cu contribuabilii, persoane fizice sau juridice, direct ori indirect, relaţii care ar afecta îndeplinirea corectă, cinstită şi cu conştiinciozitate a îndatoririlor de serviciu;

h) să se abţină, în activitatea desfăşurată, de la orice comportament care ar discredita funcţia de inspector de control fiscal;

i) să nu se lase influenţaţi de interesele personale şi nici de presiunile de orice fel, în îndeplinirea atribuţiilor de serviciu;

j) să acţioneze pentru combaterea fraudei, corupţiei, traficului ilicit de mărfuri şi bunuri şi a altor acţiuni ilicite;

k) să sesizeze conducătorului ierarhic cazurile în care li se cere să acţioneze contrar prezentului cod;

l) să sesizeze faptele ilicite de care au luat cunoştinţă în exerciţiul funcţiei."

În ceea ce priveşte **atitudinea** faţă de contribuabili, în relaţiile cu contribuabilii inspectorii de control fiscal sunt **obligaţi la următoarele[37]:**

[36] Idem

a) *„să dea dovadă de politeţe, respect, disponibilitate faţă de problemele cu care se confruntă contribuabilii şi să considere contribuabilul nu doar ca pe un plătitor de impozite şi taxe, ci şi ca pe un partener egal, având drepturi şi obligaţii clar stabilite prin lege;*
b) *să acorde importanţă şi timpul necesar discuţiilor cu contribuabilii sau cu cei desemnaţi legal în acest sens, pentru a fundamenta constatările pe baza tuturor argumentelor contribuabilului;*
c) *să acorde contribuabilului o perioadă rezonabilă de timp pentru a furniza orice informaţii, cu excepţia situaţiilor în care documentele trebuie puse imediat la dispoziţie;*
d) *să solicite contribuabilului să clarifice aspectele pentru care consideră că sunt necesare informaţii suplimentare;*
e) *să îşi formuleze şi să îşi exprime independent opinia faţă de contribuabil, să se pronunţe cu sinceritate, concis, exprimându-şi, dacă este cazul, rezervele faţă de argumentele contribuabilului;*
f) *să asigure egalitatea de tratament şi să nu facă discriminare pe criterii de naţionalitate, sex, origine, rasă, etnie, handicap, vârstă, religie sau convingeri politice;*
g) *să dea dovadă de seriozitate, profesionalism şi respect faţă de persoanele cu care intră în relaţii de serviciu;*
h) *să dea dovadă de operativitate în exercitarea atribuţiilor de serviciu, evitând să prelungească în mod inutil perioada de desfăşurare a controlului;*
i) *să motiveze în scris deciziile luate."*

3.6. Pregătirea Misiunii de Inspecție Fiscală

3.6.1. Procedura P 01 – selectarea contribuabililor pentru inspecţia fiscală

Inspecţia fiscală se desfăşoară cu prioritate la:

- contribuabilii care nu depun declaraţii privind plata obligaţiilor la bugetul de stat;
- contribuabilii care raportează privind impozite şi taxe sensibil mai reduse comparativ cu perioadele anterioare;
- contribuabilii care raportează sistematic pierderi la sfârşitul exerciţiului financiar;
- sesizările primite de la persoane privind anumite neregulile existente în activitatea anumitor contribuabili;

[37] Idem

- solicitarea reverificării ca urmare a soluţionării contestaţiei;
- solicitarea unor instituţii;
- solicitarea contribuabililor.

Această etapă premergătoare are ca scop stabilirea contribuabililor ce vor constitui subiectul inspecţiei fiscale. Criteriul de selecţie poate fi aleatoriu sau reprezentat de o plângere, iar procedura de selectare folosită de organul competent nu poate face obiect al unei contestaţii din partea contribuabilului (Bostan și colab., 2006 p.427).

Totuşi, în doctrină există păreri care susţin că ar trebui admisă posibilitatea contestării de către contribuabil nu atât a alegerii unui criteriu de selecţie, cât a aplicării acestui criteriu în mod concret (Dascălu și Alexandru 2005 p276).

3.6.2. Procedura P 02 - ordinul de serviciu

Ordinul de serviciu [38] se întocmeşte de către inspectorul fiscal, se avizează de şeful de serviciu şi se semnează de conducătorul A.I.F. sau de altă persoană împuternicită în acest sens. Acesta se întocmeşte într-un singur exemplar pentru echipa de inspecţie fiscală sau control, sau pentru fiecare inspector în parte, atunci când este folosit pentru delegare, deplasare în teritoriu. Etapele procedurii P 02 sunt următoarele:

Personal implicat	Activităţi
Inspectorii fiscali	Întocmesc ordinul de serviciu pe baza programului de activitate lunar
Şef serviciu	Avizează sau propune modificările la ordinul de serviciu
Conducătorul activităţii de inspecţie fiscală	Aprobă ordinul de serviciu
Personalul de secretariat	Alocă un număr ordinului de serviciu Asigură copii ale ordinului de serviciu fiecărui membru al echipei
Inspectorii fiscali	Îndosariază ordinul de serviciu în dosarul ce ramâne la unitatea fiscală

[38]ORDIN Nr. 3711/2015 din 18 decembrie 2015 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală EMITENT: MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE AGENŢIA NAŢIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 965 din 28 decembrie 2015- b) Ordin de serviciu nr. ..... - anexa nr. 2.a;

3.6.3. Procedura P 03 - notificarea privind declanşarea misiunii de inspecţie fiscală

Înaintea de începerea desfăşurării inspecţiei fiscale, organul fiscal este obligat să înştiinţeze contribuabilul în legatură cu acţiunea care urmează să se desfăşoare, prin transmiterea unui **aviz de inspecţie fiscală**[39]. Avizul de inspecţie fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecţiei fiscale, cu 30 de zile pentru marii contribuabili respectiv cu 15 zile pentru ceilalţi contribuabili/plătitori.[40] În anumite situații[41], avizul de inspecţie fiscală se comunică la începerea inspecţiei fiscale, respectiv:

„a) în cazul efectuării unei inspecţii fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvenţă;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecţiei fiscale;

c) pentru extinderea inspecţiei fiscale la perioade sau creanţe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecţie fiscală iniţial;

d) în cazul refacerii inspecţiei fiscale ca urmare a unei decizii de soluţionare a contestaţiei;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluţionare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecţiei fiscale."

În avizul de inspecţie fiscală se va nominaliza temeiul juridic al inspecţiei fiscale, data efectuării inspecţiei fiscale, perioada supusă controlului tipul de impozite, taxe, contribuţii sau alte venituri ale bugetului general consolidat ce fac obiectul inspecţiei fiscale, şi posibilitatea contribuabilului de a solicita amânarea datei începerii inspecţiei fiscale iar amânarea care se poate face o singură data pentru motive justificate.[42]

Scopul Procedurii P 02 este să informeze contribuabilul că urmează să se desfăşoare o misiune de inspecţie fiscală.Se intenţionează ca prin notificarea contribuabilului să se asigure desfăşurarea corespunzătoare a inspecţiei fiscale.

---

[39] Idem - Aviz de inspecţie fiscală - anexa nr. 1.a;
[40] Codul de procedură fiscală actualizat art,. 102 alin 1.
[41] Idem alin. 3
[42] LEGE Nr. 207 din 20 iulie 2015 - Partea I privind Codul de procedură fiscală PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 547 din 23 iulie 2015

Etapele realizării acestei proceduri presupun:

Personal implicat	Procedură
Inspectorii fiscali	Pregătesc avizul de inspecţie fiscală către contribuabili cu 30 de zile, respectiv 15 zile înainte de data prevazută în programul de activitate lunar pentru declanşarea inspecţiei fiscale în vederea transmiterii acestuia. Se întocmeşte în trei exemplare, din care: un exemplar pentru contribuabil, un exemplar pentru organul fiscal şi al treilea este reţinut în cadrul unităţii fiscale
Şef serviciu	Verifică adresa de notificare şi o avizează
Directorul executiv adjunct	Semnează avizul de inspecţie fiscală
Personalul de secretariat	Alocă un număr avizului de inspecţie fiscală şi-l transmite contribuabilului cu confirmare de primire
Inspectorii fiscali	Îndosariază copia avizului de inspecţie fiscală în dosarul ce rămâne la organul fiscal

3.6.4. Procedura P 04 - colectarea şi prelucrarea informaţiilor

Colectarea şi prelucrarea informaţiilor despre contribuabil pregătește asigurarea informațiilor necesare efectuării unei analize de risc şi pentru identificarea informaţiilor necesare, fiabile, pertinente şi utile pentru a atinge obiectivele misiunii de inspecţie fiscală, referitoare la:

a) identificarea contribuabilului şi a principalelor elemente privind activitatea desfăşurată;
b) cunoaşterea activităţii contribuabilului din punct de vedere al modului de administrare, a tehnicilor sale de lucru etc.
c) cunoaşterea sistemelor sale de control;
d) identificarea riscurilor cu imapct semnificativ asupra rezultatelor financiare;
e) identificarea informaţiilor necesare pentru realizarea obiectivelor controlului precum şi stabilirea tehnicilor de investigare cele mai adecvate.

Prelucrarea informaţiilor constă în:

a) analiza rezultatelor controalelor precedente;
b) analiza informaţiilor primite de la terți referitoare la contribuabil ;
c) analiza cadrului normativ ce reglementează activitatea contribuabilului;
d) analiza activităţii contribuabilului din punct de vedere al organigramei, regulamentului de funcţionare, fişe ale posturilor, circuit al documentelor etc;
e) analiza factorilor susceptibili de a impiedica buna desfăşurare a inspecţiei fiscale;

Scopul Procedurii P 04 este de cunoastere a domeniului inspecţiei fiscale care îl ajută pe inspectorul fiscal să se familiarizeze cu contribuabilul supus inspecţiei fiscale. Colectarea informaţiilor facilitează realizarea procedurilor de analiză, de risc şi a celor de verificare.

Etapele acestei proceduri presupun derularea următoarelor activităţi din partea persoanelor implicate:

Personal implicat	Activităţi
Inspectorii fiscali	➢ Identifică legile şi normele aplicative contribuabilului supus inspecţiei fiscale ➢ Obţine organigrama, regulamente de funcţionare, fişe ale postului, proceduri scrise ale acestuia ➢ Identifică personalul responsabil ➢ Identifică circuitul documentelor ➢ Obţine exemplare a rapoartelor de inspecţie fiscală anterioară ➢ Adună datele statistice asupra performanţei pentru a-l sprijini în faza de analiză a riscului ➢ Se familiarizează cu activitatea contribuabilului
Şef serviciu	➢ Revede documentaţia ➢ Organizează analiza pentru identificarea obiectivelorde inspecţie fiscală şi a criteriilor de analiză de risc

3.7. Desfăşurarea acţiunii de inspecţie fiscală

3.7.1 Procedura P 05 - deschiderea intervenţiei la faţa locului

Scopul Procedurii P 05 constă în determinarea cadrului general şi analitic privind realizarea întâlnirii cu reprezentanţii contribuabilului pentru a discuta domeniul inspecţiei fiscale, obiectivele urmărite şi modalitaţile de lucru privind inspecţia fiscală.

Deschiderea intervenţiei la faţa locului presupune efectuarea unei şedinţa de deschidere la entitatea verificată cu participarea inspectorilor fiscali şi a reprezentanţilor contribuabilor, având pe ordinea de zi:

- prezentarea inspectorilor fiscali;
- identificarea obiectivelor misiunii de inspecţie fiscală;
- prezentarea tematicilor în detaliu;
- prezentarea şi acceptarea calendarului întâlnirilor;
- comunicarea modului de realizare a intervenţiei ;
- asigurarea condiţiilor materiale necesare derulării inspecţiei fiscale;
- stabilirea termenelor de prezentare la conducerea contribuabilului a stadiului verificărilor.

Etapele acestei proceduri presupun derularea următoarelor activități din partea persoanelor implicate:

Personal implicat	Activități
Inspectorii fiscali	Contactează contribuabilul pentru a stabili data întâlnirii
Şef serviciu	Participă la desfăşurarea şedinţei de deschidere

3.7.2. Procedura P 06 - intervenţia la faţa locului

Intervenţia la faţa locului constă în colectarea documentelor suficiente şi relevante care să ofere o bază rezonabilă pentru constatările şi concluziile inspectorilor. analiza şi evaluarea acestora. În cadrul acestei faze inspectorii fiscali efectuează testări în concordanţă cu programul de activitate aprobat în baza cărora aceştia formulează constatări, concluzii şi recomandări.

În mod concret, procedura P 06 presupune următoarele activități derulate de personalul implicat:

Personal implicat	Activități
Inspectorii fiscali	➢ Efectuează testările şi procedurile stabilite în inspecţia fiscală; ➢ Apreciază dacă dovezile obţinute sunt suficiente,relevante, competente şi folositoare; ➢ Colectează documente pentru toată misiunea deinspecţie fiscală; ➢ Numerotează toate documentele; ➢ Pregătesc anexele de identificare şi analiză a problemelor; ➢ La sfârşitul fazei de colectare a informaţiilor, finalizează fişele de identificare şi analiză a problemelor; ➢ Transmite anexele de identificare a problemelor pentru semnarea şi luarea la cunoştiinţă de către contribuabil; ➢ Îndosariază documenele utilizate în dosarul cu raportul de inspecţie fiscală.

3.8. Procedura P 07 – constatarea şi raportarea deficienţelor

3.8.1 Consideraţii generale

Scopul acestei proceduri este de a furniza un cadru de acțiune pentru situații în care sunt descoperite unor nereguli care modifică baza impozabilă precum şi alte abateri de la legislaţia financiar – contabilă. Dacă se constată existența unor abateri semnificative de la legislaţia fiscală inspectorii fiscali vor raporta aceste aspecte şefului de serviciu prin prezentarea actelor şi documentelor pe care îşi susţin constatarea.

Etapele acestei proceduri presupun derularea următoarelor activități din partea persoanelor implicate.

Personal implicat	Activităţi
Inspectorii fiscali	➢ raportează în timp util şefului de serviciu abaterile constatate de la regulile procedurale şi metodologice aplicabile tipurilor de impozite, taxe şi contribuţii care ar putea aduce prejudicii bugetului general consolidat al statului
Şef serviciu	➢ informează conducătorul A.C.F. despre neregularităţile semnalate la contribuabilul verificat.

3.8.2. Formular de raportare a constatărilor

În cazul constatărilor preliminare, ori de câte ori este cazul se vor întocmi:

⇒ **proces verbal** [43] în cazul controlului inopinat, încrucişat, în cazul efectuării în condiţiile legii a unei cercetări la faţa locului sau pentru consemnarea unei fapte în timpul inspecţiei fiscale care poate constitui elementele constitutive ale unei infracţiuni;

⇒ **proces verbal de sigilare/desigilare**[44] în situaţiile în care există indicii că în locurile de producţie, depozitare, comercializare se găsesc bunuri sau produse a căror provenienţă nu este legală sau a căror fabricaţie este interzisă de lege ori se produce fară autorizaţie, iar acţiunea de inspecţie fiscală nu poate fi finalizată, urmând a fi continuată în ziua următoare;

⇒ **nota explicativă** [45], reprezentând documentul prin care organele de inspecţie fiscală pot solicita explicaţii scrise reprezentantului sau oricărui angajat al contribuabilului care să contribuie la stabilirea unor elemente relevante din activitatea contribuabilului, ce pot influenţa inspecţia fiscală;

⇒ **anexe, situaţii, tabele, copii după documente** care se întocmesc pentru fiecare impozit, taxă sau contribuţie verificată, necesare susţinerii constatărilor;

⇒ **declaraţie scrisă [46] de la administrator sau împuternicitul legal al entităţii** la finalizarea inspecţiei fiscale, pe propria răspundere, din care sa rezulte ca au fost puse la dispoziţie toate documentele şi informaţiile solicitate pentru inspecţia fiscală.

3.9 Procedura P 08 – revizuirea documentelor de lucru

[43] ORDIN Nr. 3711/2015 din 18 decembrie 2015 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală EMITENT: MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE AGENŢIA NAŢIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 965 din 28 decembrie 2015- e) Proces-verbal - anexa nr. 5.a;
[44]Idem- g) Proces-verbal de sigilare/desigilare - anexa nr. 7.a;
[45]Idem- c) Notă explicativă - anexa nr. 3.a;
[46] Idem- h) Declaraţie - anexa nr. 8.a

Scopul acestei proceduri este de a asigura pregătirea corespunzătoare a documentelor în pentru a oferi un sprijin adecvat pentru munca efectuată și pentru dovezile adunate în timpul misiunii de inspecție fiscală. Procedura de revizuire se derulează de către inspectorii fiscali, pentru a se asigura ca documentele de lucru sunt pregătite adecvat pentru întocmirea raportului de inspecţie fiscală.

Inspectorii fiscali revăd documentele de lucru din punct de vedere al formei și conținutului.

Inspectorii fiscali efectuează în cadrul acestei proceduri următoarele activități:

Personal implicat	Activităţi
Inspectorii fiscali	➢ pe măsura ce inspecția fiscală înaintează, numerotează toate documentele; ➢ apreciază dacă documentele de lucru asigură un sprijin corespunzător pentru misiunea de inspecție fiscală; ➢ revizuiesc lucrările din punct de vedere al conținutului și al formei; ➢ efectuează modificările necesare la documente; ➢ întocmesc nota centralizatoare a documentelor (lista cu anexele).

3.10 Procedura P 09 – discuția finală

Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, cu excepția cazurilor în care bazele de impozitare nu au suferit nici o modificare în urma inspecției fiscale sau în cazul în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi communicate contribuabilului în timp util.

Scopul acestei proceduri permite prezentarea către contribuabil a opiniei inspectorilor, a constatărilor și recomandărilor.

Prin această procedură trebuie să se asigure că atât constatările cât și recomandările sunt clare, obiective, fundamentate, relevante, respectiv:

- **Clare**: să fie ușor de înțeles, evidente și să nu fie interpretabile;
- **Obiective**: să nu fie părtinitoare;
- **Fundamentate**: constatările trebuie să fie susținute de documente doveditoare și să facă trimiteri la textul legal incident;

- **Relevante**: aspectele semnalate să ajute conducerea contribuabilului în adoptarea unor decizii manageriale pentru înlăturarea deficiențelor constatate.

Etapele acestei proceduri presupun derularea următoarelor activități din partea persoanelor implicate.

Personal implicat	Procedura
Inspectorii fiscali	➢ planifică discuția finală;
Şef serviciu	➢ participă, dacă este cazul, la discuția finală intervenind în discuțiile purtate cu contribuabilul în vederea clarificării problemelor ce fac obiectul discuției;
Directorul executiv Adjunct	➢ cad de acord asupra discuțiilor avute.

3.11. Raportul de inspecție fiscală

3.11.1 Procedura P 10 - elaborarea proiectului de raport de inspecţie fiscală

Scopul procedurii P 10 este de a prezenta cadrul general, obiectivele, constatările, concluziile și recomandările inspectorilor fiscali.

În cadrul procedurii de elaborare a proiectului de raport de inspecție fiscală, trebuie să se țină seama de următoarele:

a) constatările trebuie să aparțină domeniului/obiectivelor misiunii de inspecție fiscală și să fie susținute prin documente justificative corespunzatoare;
b) recomandările trebuie să fie în concordanță cu constatările;
c) raportul trebuie să exprime opinia inspectorului fiscal fundamentată pe constatările efectuate;
d) în elaborarea proiectului raportului de inspecție fiscala, inspectorii folosesc documente de lucru.

În redactarea proiectului raportului de inspecție fiscală trebuie să fie respectate următoarele **principii:**

a) constatările trebuie să fie prezentate într-o manieră pertinentă și incontestabilă;
b) evitarea utilizarii expresiilor imprecise (se pare, în general, apreciază,evident) și a limbajului abstract;
c) promovarea unui limbaj cât mai uzual și a unui stil de exprimare concret;
d) evitarea tonului jignitor, polemic sau tendențios;
e) ierarhizarea constatărilor (numai cele importante vor fi prezentate în sinteză sau la concluzii).

Etapele procedurii sunt:

Personal implicat	Procedura
Inspectorii fiscali	➢ redactează proiectul raportului de inspecție fiscală; ➢ indică pentru fiecare constatare din proiectul raportului de inspecție fiscală dovada corespunzătoare; ➢ prezintă șefului de serviciu proiectul raportului de inspecție fiscală, împreună cu dovezile constatărilor;
Şef serviciu	➢ analizează proiectul raportului de inspecție fiscală și formulează propuneri de modificare, dacă este cazul;
Directorul executiv adjunct	➢ efectuează schimbările propuse de șeful de serviciu, pe care le-au acceptat.

3.11.2 Reuniunea de conciliere

La finalul inspecției fiscale inspectorul fiscal va avea o discuție fiscală cu contribuabilul privind constatările controlului și consecințele sale fiscale. Aspecte legate de data, ora, locul și tema discuției vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

Contribuabilul are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere referior constatările inspecției fiscale iar dacă organul de inspecție fiscală acceptă legalitatea dovezilor prezentate va efectua modificările solicitate. În cazul în care organul fiscal nu acceptă legalitatea dovezilor prezentate de contribuabil și deci nu ia în considerare susținerile contribuabilului, acesta va motiva succint acest punct de vedere pentru neluarea în considerare a susținerilor contribuabilului.

În cazul în care după încheierea inspecției fiscale nu se modifică valoarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor sume datorate bugetului general consolidat, supuse inspecției fiscale, acest fapt va fi comunicat în scris.

3.11.3 Conținutul raportului de inspecție fiscală la persoane fizice [47]

- Aprobat Conducătorul structurii de inspecţie fiscală

- funcţia Numele şi prenumele Semnătura şi ştampila

RAPORT DE INSPECŢIE FISCALĂ încheiat la data de .....

CAPITOLUL I -Date despre inspecţia fiscală

1. Organele de inspecţie fiscală

[47] **Ordinul nr. 3772/2015 privind de modelul și conținutul Raportului inspecție fiscală întocmit la persoane fizice-Anexa 1**

2. Delegare de competenţă

3. Temeiul juridic al inspecţiei fiscale

4. Avizul de inspecţie fiscală

5. Amânarea inspecţiei fiscale

6. Obligaţiile fiscale şi perioadele care fac obiectul inspecţiei fiscale

7. Începerea inspecţiei fiscale

8. Perioada desfăşurării inspecţiei fiscale

9. Locul desfăşurării inspecţiei fiscale

10. Perioadele de suspendare

11. Modul de ducere la îndeplinire a dispoziţiilor stabilite prin ultimul act de control

12. Metode de control utilizate

CAPITOLUL II Date despre contribuabilul/plătitorul supus inspecţiei fiscale

1. Numele şi prenumele şi/sau denumirea contribuabilului

2. Codul de identificare fiscală

3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice

4. Date privind sediul activităţii sau locul de desfăşurare efectivă a activităţii principale

5. Date de identificare ale persoanei (persoanelor) fizice pentru impozitul datorat pentru veniturile proprii

6. Date privind cota de distribuţie a venitului net/pierderii

7. Date privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată

8. Lista conturilor bancare

9. Evidenţa documentelor/formularelor utilizate

10. Persoana care asigură administrarea activităţii contribuabilului/plătitorului

11. Persoana care răspunde de conducerea contabilităţii

12. Persoana desemnată să reprezinte contribuabilul/plătitorul pe durata inspecţiei fiscale

CAPITOLUL III Constatări privind obligaţiile fiscale principale verificate (cu excepţia impozitului pe venit)

1. Informaţii despre obligaţia fiscală verificată

2. Obiective avute în vedere

3. Baza de impozitare

4. Soluţionarea decontului/deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opţiune de rambursare cu control anticipat

5. Decizia de impunere provizorie privind obligaţiile fiscale principale

CAPITOLUL IV Constatări privind impozitul pe venit

1. Informaţii despre impozitul pe venit verificat

2. Obiective avute în vedere

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit

CAPITOLUL V Constatări privind respectarea altor norme legale privind:

1. Organizarea şi conducerea evidenţei contabile în partidă simplă

2. Utilizarea şi ţinerea registrelor contabile şi fiscale

3. Efectuarea inventarierii

4. Utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale

5. Obţinerea autorizaţiilor speciale pentru desfăşurarea activităţii

6. Alte aspecte

CAPITOLUL VI Discuţia finală cu contribuabilul/plătitorul

1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

CAPITOLUL VII Sinteza constatărilor inspecţiei fiscale

1. Obligaţiile fiscale stabilite suplimentar (exclusiv impozit pe venit)

2. Impozitul pe venit stabilit suplimentar

CAPITOLUL VIII Anexe

Avizat

Întocmit

Șef de serviciu Organ de inspecție fiscală

Numele și prenumele 1. Semnătura

Numele și prenumele 2. Semnătura 3.

În Anexa 1 a prezentei lucrări sunt redate Instrucțiunile privind întocmirea Raportului de inspecţie fiscală la persoane fizice întocmite potrivit Ordinului nr. 3772/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice.

3.11.4 Formarea dosarului permanent

Scopul dosarului permanent este de a cuprinde într-un singur dosar toate documentele întocmite cu ocazia inspecției fiscale și anume: raportul de inspecție fiscală cu anexele acestuia, decizia de impunere, dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și fișa cu rezultatul controlului.

Dosarul permanent are drept scop acela de a asigura întreaga documentație privind activitatea de inspecție fiscală efectuată precum și arhivarea acesteia conform prevederilor legale.

Etapele acestei proceduri presupun derularea următoarelor activități din partea inspectorilor fiscali:

Personal implicat	Activităţi
Inspectorii fiscali	➢ îndosariază raportul de inspecție fiscală împreună cu anexele, decizia de impunere, fișa cu rezultatul controlului, fișa contribuabilului, fișa sintetică pe plătitor, nota de reglare a diferențelor, pe care le numerotează de la fila 1, întocmindu-se opisul dosarului privind contribuabilul în cauză pentru dosarul care rămâne pentru arhivare la A.I.F.; ➢ întocmește câte un dosar atât pentru Administrația Finanțelor Publice, cât și pentru contribuabil, care trebuie să cuprindă: raportul de inspecție fiscală cu anexele acestuia, decizia de impunere după caz, dispoziția privind măsurile stabilite stabilite de organele de inspecție fiscală, fiș contribuabilului, nota de reglare de diferențe, pe care le numerotează și le înscrie în opisul osarului.

3.11.5 Avizarea actelor referitoare la inspecţia fiscală

Șeful de serviciu este persoana desemnată responsabilă pentru avizarea misiunii de inspecție fiscală. În cazul în care șeful de serviciu este implicat în misiunea de inspecție fiscală atunci avizarea este asigurată de un șef de serviciu desemnat de conducătorul unității.

Avizarea este necesară pentru ca asigurare că obiectivele misiunii de inspecție fiscală au fost realizate în condiții de calitate, respectiv:

a) programul de inspecție fiscală a fost execut corectă ;
b) există elementele necesare probante;
c) redactarea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere este realizată în mod exact, clar și concis.

Etapele realizării acestei proceduri presupun derularea următoarelor activități din partea personalului implicat:

Personal implicat	Procedură
Inspectorii fiscali	➢ prezintă şefului de serviciu documentele din dosarul permanent pentru

	avizare;
Şef serviciu	➢ verifică executarea corectă a programului de inspecție fiscală; ➢ verifică existența elementelor probante; ➢ verifică dacă redactarea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere este exactă, clară și concisă; ➢ verifică dacă raportul de inspecție fiscală este elaborat la termenul fixat; ➢ avizează Raportul de inspecție fiscală,Decizia de impunere, Dispoziția privind măsurile stabilite, Fișa privind rezultatul controlului și adresele de înaintare ale dosarelor;
Directorul executiv adjunct	➢ examinează și aprobă "după caz" Raportul de inspecție fiscală, Decizia de impunere; Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, semnează adresele de înaintare ale dosarelor.

3.11.6 Difuzarea raportului de inspecţie fiscală

Șeful de serviciu transmite prin secretariat dosarul permanent (în cele 3 exemplare), pentru analiză și aprobare din partea secretariat conducătorului care a aprobat misiunea de inspecție fiscală.

După aprobare, dosarul permanent se depune la secretariat pentru înregistrare și comunicare la:

1. Compartimentul Programare, Coordonare și Indrumare Control Fiscal, pentru centralizarea datelor în vederea raportărilor statistice programate și arhivarea lor;
2. Organul fiscal teritorial unde contribuabilul își are domiciliul fiscal pentru depunerea acestuia la dosarul contribuabilului;
3. Contribuabilului supus inspecției fiscale.

Parcurgerea acestor etape este dispusă după primirea și confirmarea de primire a unui exemplar de către contribuabil, confirmare consemnată pe cele trei exemplare a adresei de înaintare a raportului către acesta, din care câte un exemplar se depune la dosarul A.I.F. și dosarul Administrației Financiare.

3.12. Exemplu de Raport de inspecţie fiscală la societatea ABC

*ANAF **MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE ANAF DGRFP CLUJ-NAPOCA ADMINISTRATIA PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII CONSTITUITA LA NIVELUL REGIUNII CLUJ**

Nr.înregistrare **F-CJ 107**
Data **29/06/201**
Aprobat

Activitatea de inspecție fiscală

APROBAT,
Conducătorul structurii de inspecţie fiscală SEF
ADMINISTRATIE ADJ - INSP FISC -C.MIJL grad II
.PAVALUCA-MIRCEA

RAPORT DE INSPECȚIE FISCALĂ

încheiat la data de 29/06/2017

Capitolul I - Date despre inspecția fiscală

1. Organele de inspectie fiscală:

Nume Prenume	Funcție	Legitimație	Unitatea Fiscală	Ordin de serviciu Nr. /Data
SOTIU OVIDIU-MIHAI	CONSILIER	973	Administraţiapentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj 978 Administraţia	86/16-03-2017
VLADAU REGHINA	CONSILIER		pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj	86/16-03-2017

2. Delegare decompetență. Nu e cazul

3.Temeiul juridic al inspectiei fiscale: Titlul VI , Capitolul I din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura Fiscală, cu modificările și completările ulterioare

4.Avizul de inspecție fiscală/Decizia de reverificare:

Tip act	Numar	Data	Data comunicare
Aviz IF	63	16/03/2017	

5.Amânarea inceperii inspecției fiscale: Inspecția fiscală nu a fost amânată

6. Obligațiile fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale:

Nr. crt.	Denumire impozit	De la data (avizata)	La data (avizata)	De la data (verificata)	La data (verificata)	Motivul modificarii perioadei
1	Taxa pe valoarea adaugata	01/03/2015	31/01/2017	01/03/2015	31/01/2017	Perioada verificată este cea cuprinsă in avizul de inspectie;

8. Locul desfasurarii inspecţiei fiscale:

Tip loc control **Adresa**

6.1. DNOR verificate

Nr. crt	Perioada verificata	Nr./Data DNOR	Suma solicitata	Tip Control	Motivul modificarii perioadei
1	01/03/2015 - 31/01/2017	110629836-2017 - 26/02/2017	809.505	Anticipat	Perioada verificata este cea cuprinsa in avizul de inspectie

7. Inceperea inspectiei fiscale: **RUC: 16 /Data:29-03-2017**

8. Perioada desfasurarii inspectiei fiscale: de la data: 29/03/2017 pana la data 13/06/2017 Data inceperii inspectiei fiscale: 29/03/2017

9. Locul desfăşurării inspecţiei fiscale

Tip loc control **Adresa**

Sediu social **BISTRIŢA-NĂSĂUD MUN. BISTRIŢA STR. ...COD POŞTAL...**

10.Perioadele de suspendare:

De la data 16/05/2017 La data 13/06/2017 Nr.decizie de suspendare 16-19/05/2017 Ordinul presedintelui ANAF lnr. 467/2013, art. 2, lit. f)

Inspecţia fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiţii, ori de câte ori sunt motive justificate şi numai dacă apariţia acesteia nu permite finalizarea inspecţiei fiscale, astfel: f) la solicitarea scrisă a contribuabilului, ca urmare a apariţiei unei cauze justificate, confirmată de echipa de inspecţie fiscală. Pe parcursul unei inspecţii fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia numai o singură dată;

11.Mod de îndeplinire a dispozitiilor stabilite la ultimul act de control:

Societatea a fost verificata pentru perioada 01.01.2011-31.03.2014, pentru impozitul pe profit si pentru perioada 01.01.2011-30.04.2014 pentru Taxa pe valoarea adaugata. Sumele stabilite suplimentar la Impozitul pe profit si Taxa pe valoarea adugata au fost consemnate in Raportul de Inspectie Fiscala nr.F-BN 252 /25.07/2014.

12. Metode de control utilizate: Verificare prin sondaj

Capitolul II - date despre contribuabil / platitorul supus inspectiei fiscale

1. Datele de identificare ale contribuabilului / platitorului:

CIF: 18467590

Denumire: ABC SRL

Domiciliu fiscal: JUD. BISTRIŢA-NĂSĂUD, MUN. BISTRIŢA, COD POSTAL ..., STR. ..., NR. ...
Denumire CAEN: Lucrări de construcţii a clădirilor rezidenţiale şi nerezidenţiale / An: 2008 / Cod: 4120
Inregistrat la ONRC: J../181/2006
Capital social: 1620 LEI
Categoria de contribuabil: Mijlociu

2 .Forma de proprietate, forma juridica, precum si principalii actionari/asociati si evolutia capitalului social:

Forma de proprietate: PROPR.PRIVATA-CAPITAL PRIVAT AUTOHTON

Forma juridica: SOCIETATE COMERCIALĂ CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ

Actionari/asociati:

Actionari/asociati:

Nr.Crt.	CNP/CIF Denumire	Calitate persoana	Procent participare
1	**1901015060599 LARIONESII DANIEL**	**ASOCIAT**	
2	**1870219060589 LARIONESII FLORIN**	**ASOCIAT**	

Evoluție capital social: capitalul social nu a suferit nici o modificare până la data controlului

3. Alte informații referitoare la acționari/asociați: nu sunt

4. Lista conturilor bancare:

Nr.crt	Banca
1	BANCA TRANSILVANIA SA
2	CEC BANK SA.
3	PIRAEUS BAK ROMANIA SA

Cont IBAN
RO79BTRL.....XX
RO04CECECJ.....896945
RO95PIRB.....001000

5. Evoluția cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar:

An	Cifra de afaceri	Profit net
2012	3.655.595	72.874
2013	4.260.070	74.679
2014	10.225.471	273.863
2015	16.190.245	1.653.209
2016	18.757.847	5.618.978

6. Evidența documentelor/formularelor utilizate:
Prin decizia nr.13/18.01.2017 persoana desemnata pentru gestionarea si eliberarea plajei de serii si numerotare a facturilor si avizelor de insotirea marfii este domnul Sas Adrian

7. Prezentarea subunităților contribuabilului/plătitorului:
loc. Cluj Napoca, str Calea Someseni, nr. FN, jud Cluj.

8. Persoana care asigură administrarea activității contribuabilului:
PF, CNP/CIF : 1870219060589, POP IOAN, data imputernicire : 10/03/2006

9. Persoana care răspunde de conducerea contabilității: SC CONTAB SRL, CNP/CIF 36...961, functie .. Alte informatii:

10.Persoana desemnată să reprezinte contribuabilul pe durata inspecției fiscale: CNP 1.....60771, RADU DUMITRU, functie director economic. Alte informatii:

11. Prezentarea relațiilor de afiliere: Administratorul societății nu are relații de afiliere cu alte societăți așa cum reiese din declarația data de acesta.

Capitolul III - Constatări fiscale

1. Informaţii despre obligaţia fiscală

Nr. crt.	Denumire obligaţie fiscală principală verificată	Perioada verificată		Baza impozabilă stabilită suplimentar (+/-) - lei -	Impozit, taxă, contribuţie stabilit(ă) suplimentar (+/-) - lei -	Cod cont bugetar/ Nr. de evidenţă a plăţii
		de la data	pana la data			
1	2	3	4	5	6	7
1	Obligaţie fiscală principală-Taxa pe valoarea adaugată	01/03/2015	31/01/2017	1.237.608	229.149	20A100101 20300010000290617000031

Metoda de control utilizata: Verificare prin sondaj
Verificare prin sondaj

Constatări fiscale:

Perioada fiscală pentru TVA este luna calendaristică, operatorul economic nu aplică TVA la încasare.

Inspecția fiscală s-a realizat pe baza documentelor justificative care au stat la baza inregistrarilor in evidenta contabila, a datelor inscrise in jurnalele de TVA, in balantele de verificare si in deconturile de TVA, urmarindu-se corelatia dintre datele inscrise in aceste documente, in vederea determinarii soldului sumei negative a TVA inscrisa in deconturile cu opțiune de rambursare depuse.

Jurnalele de cumparari si de vanzari sunt intocmite cu ajutorul tehnicii de calcul.

Evidența TVA aferenta intrarilor se conduce cu ajutorul jurnalului de cumparari. S-au verificat prin sondaj documentele justificative care au stat la baza inregistrarii TVA deductibila in jurnalele de cumparari, in decontul de TVA si in contabilitatea aferenta perioadei verificate.

În perioada verificata, SC ABC SRL a efectuat achizitii de bunuri si servicii de la furnizori interni pentru desfasurarea activitatii de constructii locuinte, respectiv pentru finalizarea imobilelor si construirea de noi imobile, pentru care au fost emise autorizatii de constructie, dupa cum urmeaza:

-Autorizația de construcție nr. 155 din 09.02.2015 pentru executarea lucărilor de construcție pentru construire ansamblu mixt S+P+4E de locuințe și birouri, amenajări exterioare situat in localitatea Cluj - Napoca, str. Calea Someseni, nr. 8, judetul Cluj;

-Autorizatia de construire nr. 356 din 15.06.2016 pentru executarea lucrărilor de construire pentru construire imobil de locuințe colective cu regim de înălțime 2S+D+P+4E+ER si S+D+P+4E+2ER, imprejumuire - corp C1 si corp C2 situat in localitatea Floresti, str. Răzoare, judetul Cluj

În perioada verificată SC ABC SRL a efectuat achizitii de bunuri si servicii necesare pentru realizarea de prestari de servicii constand in lucrari de reparatii la cladiri existente, reabilitari termice, construire sediu primarie si amenajari exterioare, construire centru multifunctional, modernizare drum comunal, amenajari drumuri forestiere, refacere hidoizolatie, etc., dupa cum urmeaza:

- amenajare sistem de drumuri forestiere in trupul de padure Zarna - Valea Rea , comuna Nucsoara, judetul Arges;
- lucrari de reparaţii generale și reabilitare scoala generala nr. 1 cu clasele I - VIII, in comuna Modelu;
- reparatie generala si reabilitare scoala gimneazală I - VIII, in comuna Chiselet, judetul Calarasi;
- lucrari de reparatii generale și modernizare scoala cu clasele I - VIII, nr. 2 Galdau, in comuna Jegalaia, judetul Calarasi;
- reparatii generale și modernizare scoala cu clasele I - VIII, in comuna Galbinasi, judetul Calarasi;
- reparatie generala și modernizare scoala clasele I - VIII, nr. 3, in comuna Chirnogi, judetul Calarasi;
- reparatie generala li modernizare scoala gimnazială cu clasele I - VIII, în comuna Cerasu, judetul Prahova;
- construire sediu primarie si amenajari exterioare in comuna Comisani, judetul Dambovita,
- reabilitare termică a blocurilor de locuințe din municipiul Bistrita, B-dul. Independentei, nr. 52 -56 si str. Solomon Halita, nr. 1;
- reabilitare termica a blocurilor M3 situat in str. Caltunasi, sector 4, Bucuresti;
- modernizare Drum Comunal DC 85 Micesti, Tureni KM 6+920 - 9+920, jud. Cluj;
- modernizare Drum Comunal DC 85 Micesti, Tureni KM 0+690 - 6+013, jud. Cluj;
- construire centru multifunctional in localitatea Prundul Bargaului, judetul Bistrita - Nasaud;
- reabilitare si extindere scoala V - VIII comuna Nimigea,
- lucrari reparatii scolala Pantelimon si centrul maternal Saftica;
- confectii metalice balcoane si casa scarii blocuri Floresti, str. Eroilor, judetul Cluj;
- lucrari de reabilitare termica pentru obiectivul bloc 51 din str. Almasul Mare, nr. 12, sector 4, Bucuresti;
- lucrari de reabilitare termica pentru obiectivul bloc A5 din str. Covasna, nr. 5, Bucuresti.

Evidența TVA aferentă ieșirilor se conduce cu ajutorul jurnalului de vânzări. S-au verificat prin sondaj documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in decontul de TVA, in jurnalele de vanzari si in contabilitate a TVA colectata in perioada verificata.

În perioada verificată, operatorul economic a realizat venituri din:

1. livrarea de apartamente pentru care s-a aplicat cota redusa de 5%, fiind indeplinite conditiile prevazute la art. 291, alin. (3), lit. c), pct. 3 din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare si respectiv pct. 37, alin. (3) - (7) din HG 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare.

Operatorul economic justifica cota redusa de TVA de 5% pentru livrarile de locuinte cu declaratiile pe proprie raspundere, autentificate la notar, date de beneficiarii locuintelor livrate, conform prevederilor legale enumarate mai sus.

2. livrarea de apartamente pentru care s-a aplicat cota de taxa pe valoarea adaugata de 20% intrucat nu au fost indeplinite conditiile prevazute la art. 291, alin. (3), lit. c), pct. 3 din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare si respectiv pct. 37, alin. (3) - (7) din HG 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. prestari de servicii pentru care a aplicat cota standard de TVA de 24% prevazuta de art. 140, alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015, cota standard de TVA de 20% prevazuta la art. 291, alin. (1), lit. a) din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2016 si cota standard de TVA de 19% prevazuta la art. 291, alin. (1), lit. b) din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2017 - 31.12.2017.

SC ABC SRL a incasat avansuri inainte de livrarea locuintelor, la momentul incheierii antecontractelor de vanzare - cumparare cu beneficiarii. Pentru avansurile incasate au fost emise facturi cu cota de 5%, conform prevederile pct. 23, alin. (11) din HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct. 38, alin. (6) din HG 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare si respectiv cota standard de taxa pe valoarea de 20% pentru avansurile incasate de la persoane fizice pentru care la data incheierii antecontractelor de vanzare cumparare operatorul economic nu detinea declaratia pe proprie raspundere prevazuta la art. 291, alin. (3), lit. c), pct. 3 din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare.

Facilitați fiscale: în perioada verificată operatorul economic nu a beneficiat de facilități fiscale.

Obiective avute în vedere:

In acțiunea de inspecție fiscală s-au avut în vedere următoarele obiective principale:

- verificarea legalitatii si conformitatii deconturilor de taxa pe valoarea adaugata, amconcordantei dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidenta contabilă și fiscală a contribuabilului;
- verificarea corectitudinii și exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea bazei de impozitare, respectiv a obligatiilor fiscale aferente de catre contribuabil; respectarea prevederilor legislatiei fiscale si contabile, analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse si, dupa caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;
- verificarea existenței contractelor si modul lor de derulare in vederea determinarii operatiunilor impozabile realizate de catre contribuabil;
- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora aferente activitatii desfasurate; verificarea locurilor unde se realizeaza activitati generatoare de venituri impozabile ori unde se afla bunurile impozabile; De asemnea s-a verificat respectarea normelor specifice de intocmire si utilizare a documentelor financiar- contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar contabile , cu mentionarea existentei seriei si plajei de numere aprobata de conducerea contribuabilului si data inceperii utilizarii acestora , precum si evidenta documentelor cu regim special.

Exercitarea dreptului de apreciere: nu este cazul.

Penalitatea de nedeclarare: nu este cazul.

Termene scadente: conform anexa.

Motiv de fapt:

În cadrul perioadei verificate, echipa de inspecţie fiscala a stabilit o diferenţa la TVA deductibila in suma de 130.510,14 lei (anexa nr. 1), constatand urmatoarele deficente in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata:

- Operatorul economic a dedus TVA aferent unor achizitii care prin natura si contextul in care au fost efectuate nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile, fiind reprezentate de: produse cosmetice, bauturi

alcoolice, cazare, masa servita, produse de îmbrăcăminte şi incaltamine, produse pentru bebeluşi, patut, saltea, perna, protectie, etajera, dulap, saltea dormeo, fier de calcat, bulbi lalele, geanta sport, troler pe role, set canapea, fotoliu leagan, plita, monitor video digital pentru copii, mobila bucătărie, coltar bucatarie, paturi metalice, saltele, pat etajat, saltea super ortopedica, boiler mixt, cazan lemne, etc. Prin deducerea TVA de pe documente în care sunt consemnate astfel de livrări au fost încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare , art. 145, alin. (5), lit. b) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015 si prespectiv prevederile art. 297, alin. (4), lit a) din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 297, alin. (7), lit. b) din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.01.2017; -TVA dedusă integral de către operatorul economic aferenta achizitiilor de comsbustibil si de servicii constand in reparatii destinate unor autoturisme neutilizate exclusiv in scopul activitatii economice. Dreptul de deducere aferent acestor achizitii este limitat la 50% in conditiile art. $145^{A}1$, alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile titlului VI taxa pe valoarea adaugată, punctul 45A1, alin. (1) din HG 44/2004, cu modificările şi completările ulterioare pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015 si respectiv prevederile art. 298, alin. (1) din Legea 227/2015, cu modificările şi completările ulterioare şi prevederile titlului VII, pct 68, alin. (1) din HG 1/2016, cu modificările şi completările ulterioare.

- De semenea, SC ABC SRL si-a exerciat dreptul de deducre pentru facturile emise de RCS & RDS in care sunt consemnate prestari de servicii constand in telefonie si internet pentru o locatie situata in municipiul Bucuresti, B- dul Mircea Voda, nr. 44, ap. 602, locatie care nu se afla in proprietatea operatorului economic verificat, nu exista un contract de inchiriere si nici nu este declarata ca si punct de lucru sau sediu secundar al operatorului economic fiind incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015 si respectiv prevederile art. 297, alin. (4), lit a) din Legea 227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.01.2017.
- In cadrul perioadei verificate operatorul economic şi-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru facturile emise de UNIRAIFEN reprezentand chirie spatiu situat in municipiul Bistrita, str. Jupiter, nr. 18 A, fara ca aceasta sa fie declarata la organul fiscal teritorial in a caruia raza in desfasoara activitatea ca punct de lucru sau sediu secundar. Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii operatorul economic a incalcat prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna martie 2015, SC ABC SRL si-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata de pe facturi emise de:

SC MAR SRL în valoare de 20.000 lei cu TVA aferenta in suma de 4.800 lei reprezentand transport auto fara ca facturile sa fie insotite de foie de parcurs sau CMR-uri care sa ateste locul de incarcare si locul de descarcare al bunurilor transportate si nici identitatea mijloacelor de transport cu care au fost efectuate prestarile de servicii constand in transport;

SC BET SRL în valoare de 10.640 lei cu TVA aferenta in suma de 2.553,60 lei reprezentand C16 - 52,5 mp si C12 - 7 mp, fara ca pe aceste facturi sa fie mentionat locul de descarcare a betonului transportat si fara a fi insotite de avize de insotire in care sa fie consemnat locul de descarcare a bunurilor si identitatea mijloacelor de transport cu care a fost transportat betonul;

SC FLO SRL în valoare de 5041,50 lei cu TVA aferent in suma de 1.209,96 lei reprezentant achizitie de beton C15 si transport 54 km fara a fi pe mentionat pe factura locul de descarcare a betonului si identitatea mijloacelor de transport cu care au fost transportate si nici justificarea numarului de kilometrii parcursi si fara a fi insotite de avize de insotire a marfii pentru fiecare transport in parte;

SC ELECT SRL în valoare de 14.417,95 lei cu TVA aferenta in suma de 3.460,30 lei reprezentand achizitii de otel beton si sarma moale fara ca operatorul economic sa poata face dovada locului de descarcare a bunurilor, destinatia acestora precum si obiectivul in care au fost utilizate (puse in opera).

Prin deducerea taxei pe valoarea adaugată aferentă acestor achiziţii operatorul economic a încălcat prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna mai 2015, SC ABC SRL si-a exerciat dreptul de deducere de pe facturile emise de AIKON reprezentand transport balast fara ca operatorul economic sa poata face dovada loculuide incarcare si de descarcare a balastului transport, obiectivul de la care a fost transportat precum si identitatea mijloacelor de transport cu care au fost transportate si LAFARGE RMX & AGREGATE reprezentand beton C16 fara a putea

prezenta echipei de inspectie fiscala avize care sa ateste locul de descarcare a betonului, incalcand astfel prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

În luna iunie 2015 operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere de pe factura emisa de SC MAGNETIC BN SRL in care este mentionat materiale de instalatii conform anexei, fara a fi mentionat in factura denumirea produselor livrate, incalcand astfel prevederile art. 146, alin. (1), lit a) si prevederile art. 155, alin. (19), lit. h) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

În luna iulie 2015 operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere de pe factura emisa de SC DEGDAV SRL reprezentand contravaloare transport Verona - Cluj - Napoca, fara a putea prezenta echipei de inspectie fiscala un CMR din care sa rezulte locul de incarcare si locul de descarcare, bunurile care au fost transportate precum si daca aceasta prestare de serviciu a fost in folosul operatiunilor sale taxabile, incalcand astfel prevederile art. 145, alin. (2), lit din Legea 571/2013, cu modificarile si completarile ulterioare.

În luna august 2015, SC ABC SRL si-a exercitat dreptul de deducere de pe facturile emise de societatea METAL in valoare de 47.563,87 lei cu TVA aferenta in suma de 11.415,31 lei reprezentand achizitii de gresie. Conform facturii nr. 113259 din data de 30.09.2015 la datele de identificare ale beneficiarului este mentionat SC CAMP SRL, loc. Bistrita, str. Calea Moldovei, nr. 13, fara a fi mentionat un alt loc de descarcare al bunurilor mentionate in factura. Operatorul economic nu a putut prezenta echipei de inspectie fiscala avize emise de METAL care sa ateste locul de descarcare a bunurilor, si nici avize de insotire emise de SC ABC SRL care sa atesta ca aceste bunuri au fost stransportate la vreunul dintre obiectivele de investitii detinute de catre acesta. Ca urmare prin deducerea taxei pe valoarea adaugata de pe acesta factura au fost incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea, operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere de pe factura nr. 839 din data de 18.09.2015 emisa de BEL in valoare de 2.920 lei cu TVA aferenta in suma de 700,80 lei reprezentand beton C8/10 si lucrari cu buldoexcavatorul, fara a putea prezenta echpei de inspectie fiscala documente din care sa rezulte la ce obiectiv de investitii a fost folosit betonul si ce lucrari au fost efectuate, nefiind astfel respectate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

În perioada 01.01.2016 -31.01.2017, SC ABC SRL si-a exercitat dreptul de deducere de pe facturi emise de:

- SC LIN SRL reprezentand elemente rindeluite lemn, fara ca acesta achizitie sa fie insotitade avize a materialului lemnos in care sa fie mentionat locul de descarcare al acestora
- INTREPRINDERE INDIVIDUALA RUS STEFAN reprezantand tamplarie PVC, tamplarie care potrivit contractului nr. 202 din 06.01.2016 a fost montata la un imobil situat in municipiul Cluj - Napoca, str. Primaverii, unde operatorul economic nu are nici un obiectiv de investiţii;
- SC FOREST SRL reprezentand cherestea rasinoasa care potrivit avizelor de insotire a materialului lemnos are ca si loc de descarcare Borhanci, Salicea locatie in care operatorul economic nu are deschis nici un obiectiv de investitii;
- SC BUILDING SRL reprezentand materiale de constructii, pavele, ciment, plasa sudata, otel beton, piatra decorativa avand inscris la datele de identificare ale beneficiarului SC ABC SRL, Bistrita, str. Calea Moldovei, nr. 13, fara a vea mentionat pe factura un alt loc de descarcare a bunurilor si fara ca operatorul economic sa poate prezenta echipei de inspectie fiscala avize de insotire emide de BUILDING care sa ateste locul de descarcare sau avize de insotire emise de catre SC ABC SRL care sa ateste obiectivul de investitii la care au fost transportate acesta bunuri;
- SC METGLASS SRL reprezentand tamplarie PVC, fara ca operatorul economic sa poata prezenta echipei de inspectie fiscala un contract sau o situatie de lucrari din care sa rezulte unde a fost montata aceasta tamplarie PVC;
- SC CONSTRUCT SRL reprezentand amenajari interioare, fara a prezenta echipei de inspectie un contract sau un deviz de lucrari in care sa fie consemnat obiectivul la care au fost realizate aceste amenajari interioare;
- SC BETON SRL reprezentand beton si sorturi fara a putea prezenta avize de insotire care sa ateste locul de descarcare a bunurilor si nici identitatea mijloacelor de transport;
- SC INSTAL SRL reprezentand lucrari de instalatii str. Voievod Glad, nr. 1, locatie la care operatorul economic nu are deschis nici un obiectiv de investitii;
- SC SYM SRL reprezentand achizitii de pavele vibropresate si borduri avand inscris la datele de identificare ale beneficiarului SC ABC SRL, Bistrita, str. .... fara a vea mentionat pe factura un alt loc

de descărcare a bunurilor si fara ca operatorul economic sa prezinte echipei de inspectie fiscala avize de insotire emide de SYM care sa ateste locul de descarcare sau avize de insotire emise de catre SC ABC SRL care sa ateste obiectivul de investitii la care au fost transportate acesta bunuri;

- SC PALSRL reprezentand achizitii de pal, blat masa, debitare, etc pentru care operatorul economic nu a putut face dovada obiectivului de investitii la care au fost utilizate aceste achizitii;
- SC BAN SRL reprezentand achizitii de lambriu de molid si alte materiale fara a putea prezenta avize de insotire care sa ateste obiectivul de investitii la care au fost utilizate aceste achizitii;
- CRH RMX & AGREGATE reprezentand achizitii de beton si transport, fara a fi mentionat pe factura obiectivul de investitii sau santierul in care a fost transportat betonul. Pentru aceste achizitii operatorul economic nu a prezentat **echipei de inspecţie fiscala avize de insotire;**
- SC FRASIN SRL reprezentant achiziţii de diverse sortimente de beton, transport si tunare cu pompa fara a prezenta echipei de inspectie fiscala avize de insotire din care sa rezulte santierul (obiectivul de investii) la care au fost transportate, identitatea mijloacelor de transport, foi de parcurs din care sa rezulte traseul parcurs sau alte documente din care sa rezulte unde a fost folosit betonul;
- SC PROD SRL reprezentand tamplarie PVC, fara ca operatorul economic sa poata prezenta echipei de inspectie fiscala un contract sau o situatie de lucrari din care sa rezulte unde a fost montata aceasta tamplarie PVC. Prin exerciatarea dereptului de deducere pentru facturile mentionate mai sus au fost incalcate prevederile art. 297, alin. (4), lit a) din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare s-a stabilit o diferență la TVA deductibilă în sumă de 130.510,14 lei.

În cadrul perioadei verificate, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele deficiențe în ceea ce privește TVA colectată, si anume:

- suma de 43.105,16 lei reprezentând TVA colectată aferentă contractului de prestări servicii nr. 501 din 05.03.2013 incheiat intre SC ABC SRL si Hurghis Florin (anexa nr. 2) avand ca obiect „Construire locuinta unifamiliala P + M", constand in ridicarea la rosu a cladirii si executarea finisajelor pana la finalizarea constructiei, respectiv „la cheie". La punctul 3 din contractul de prestari de servicii este mentionat „durata contractului corespunde intervalului cuprins intre data de 05.03.2013 si data de 05.03.2015" iar la punctul 4 Pretul contractului este mentionat „pretul acestui contract, stabilit de comun acord, este de 50.000 Euro inclisiv TVA. Pretul va fi platiti de beneficiar la finalizarea lucrarilor, conform situatiei de lucrari finala."

  Potrivit notei explicative data la data de 11.05.2016 de dl. Duma Florin in calitate de administrator al SC ABC SRL , la intrebarea nr. 9 referitoare la facturarea prestarilor de servicii mentionate in contractul de prestari servicii nr. 501 din 05.03.2013, acesta mentioneaza: „Pentru Hurghis Florin s-au efectuat lucrari in valoare de 43.912,62 lei, inregistrate in contul 33222 „Lucrari casa de locuit Cluj". Valoarea acestor lucrari urmeaza a fi facturata in perioada urmatoare." Pe perioada controlului operatorul economic nu a prezentat acte aditionale care sa modifice clauzele din contract sau care sa schimbe valoarea contractului sau perioada de derulare a acestuia. De asemenea, asa cum rezulta si din nota explicativa aceste lucrari urmeaza a fi facturate intr-o perioada viitoare, in conditiile in care perioada de derulare a contractului a fost de la data 05.03.2013 pana la data de 05.03.2015.

  In conformitate cu prevederile art. 134, alin (2) si art. $134^{A}1$, alin. (7) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA aferenta acestui contract, la data de avand in vedere ca durata de derulare a contractului a fost de la data de 05.03.2013 pana la data de 5.03.2015 și la aplicarea cotei standard de TVA de 24% prevăzută de art. 140, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

  Echipa de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentara in suma de 43.105,16 lei aferenta contractului de prestari servicii nr. 501 din 15.03.2013, dupa cum urmeaza: 50.000 euor * 4,4542lei/euro*24/124 = 43.105,16 lei.

- suma de 55.533,48 lei reprezentand TVA colectata aferenta contractului de prestari servicii nr. 104 din 16.10.2013 incheiat intre SC ABC SRL si Duma Daniel (anexa nr. 3) avand ca obiect „Executie lucrari de constructii la obiectivul „Construire casa de vacanta - regim de inaltime Dpartial+P+E",

constand in ridicarea la rosu a cladirii si executarea finisajelor pana la finalizarea constructiei, respectiv predarea „la cheie”. La punctul 3 din contractul de prestari de servicii este mentionat „durata contractului si durata executiei lucrarilor este de 2 ani incepand de la data semnarii contractului” iar la punctul 4 Pretul contractului este mentionat „pretul acestui contract, stabilit de comun acord, este de 65.000 Euro inclisiv TVA. Pretul va fi platii de beneficiar la finalizarea lucrarilor, conform situatiei de lucrari finala acceptata de acesta.”

Potrivit notei explicative data la data de 11.05.2016 de dl. Larionesi Florin in calitate de administrator al SC ABC SRL, la întrebarea nr. 10 referitoare la facturarea prestarilor de servicii mentionate in contractul de prestari servicii nr. 104 din 16.10.2013, acesta mentioneaza: „Pentru Duma Daniel, in baza contractului nr. 104 din data de 16.10.2013 s-au efectuat lucrari in valoare de 89.519,81 lei, inregistrate in contul 33224 „Lucrari casa de locuit Bistrita”. Valoarea acestor lucrari urmeaza a fi facturata in perioada urmatoare.” Pe perioada controlului operatorul economic nu a prezentat acte aditionale care sa modifice clauzele din contract sau care sa schimbe valoarea contractului sau perioada de derulare a acestuia. De asemenea, asa cum rezulta si din nota explicativa aceste lucrari urmeaza a fi facturate intr-o perioada viitoare, in conditiile in care perioada de derulare a contractului a fost de la data 16.10.2013 pana la data de 16.10.2015.

În conformitate cu prevederile art. 134, alin (2) si art. 134A1, alin. (7) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA aferenta acestui contract, la data de avand in vedere ca durata de derulare a contractului a fost de la data de 16.10.2013 pana la data de si la aplicarea cotei standard de TVA de 24% prevazuta de art. 140, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit o taxa pe valoarea adaugată colectată suplimentară în sumă de 55.533,48 lei aferentă contractului de prestări servicii nr. 104 din 16.10.2013, dupa cum urmează: 65.000 euro * 4,4142 lei/euro*24/124 = 55.533,48 lei.

Menționăm că aferent contractului nr. 104 din 16.10.2013, SC ABC SRL a întocmit către Duma Daniel în data de 11.05.2016, data notei explicative, factura nr. 1071 reprezentand executie lucrari de constructii la obiectivul: „casa de vacanță - regim de inaltime Dpartial+P+e, Bistrita, Cartier Unirea, Valea Rusului, conform contract nr. 104 din 16.10.2016” in valoare de 95.000 cu TVA aferent in suma de 18.050 lei, total 113.050 lei.

Ca urmare s-a stabilit o diferenta la TVA colectata in suma de 98.638,64 lei.

Cu suma de 229.148,78 lei reprezentand totalul TVA stabilita suplimentar a fost dimunata taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

Temei de drept :

1. Act normativ LG571/2003 art. 145, alin. 2, lit. a (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

1. Act normativ LG571/2003 art. 145, alin. 5, lit. b Nu este deductibila taxa datorata sau achitata pentru achizitiile de bauturi alcoolice si produsele din tutun ,cu exceptia cazurilor in care aceste bunuri sunt destinate revanzarii sau pentru prestari de servicii.

1.Act normativ LG227/2015 art. 297, alin. 4, lit. a : „Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile ...”.

1. Act normativ LG571/2003 art. $145^{A}1$, alin. 1 (1) Prin excepţie de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziţiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate şi a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinţa persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activităţii economice.

1. Act normativ LG227/2015 art. 298, alin. 1 Prin excepţie de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziţiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate şi a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinţa persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activităţii economice.

1. Act normativ HG44/2004 art. 145A1, pct. 45 45A1. (1) În aplicarea art. 145A1 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinţa persoanei impozabile se înţelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparaţii, de întreţinere, cheltuielile cu lubrifianţi, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcţionarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinţa persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înţelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depăşeşte 3.500 kg şi nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul şoferului.

1. Act normativ HG1/2016 art. 298, alin. 1, pct. 68 În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinţa persoanei impozabile se înţelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparaţii, de întreţinere, cheltuielile cu lubrifianţi, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcţionarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinţa persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înţelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depăşeşte 3.500 kg şi nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul şoferului.

1. Act normativ LG571/2003 art. 140, alin. 1 (1) Cota standard este de 24% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

1. Act normativ LG571/2003 art. 134, alin. 2 Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.
1. Act normativ LG571/2003 art. 134A1, alin. 7 Prestările de servicii care determină decontări sau plăţi succesive, cum sunt serviciile de construcţii-montaj, consultanţă, cercetare, expertiză şi alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situaţii de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcţie de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.
1. Act normativ LG227/2015 art. 297, alin. 7, lit. b Nu sunt deductibile:
b) taxa datorată sau achitată pentru achiziţiile de băuturi alcoolice şi produse din tutun, cu excepţia cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Soluţionarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opţiune de rambursare

Nr. si data decont de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare	Perioada verificata		TVA solicitata la rambursare -lei-	Obligatii fiscale stabilite suplimentar		TVA respinsa la rambursare -lei-	TVA aprobata la rambursare -lei-	TVA datorata suplimentar -lei-
	de la data	pana la data		Baza impozabila -lei-	TVA stabilita -lei-			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
110629836-2017 - 26/02/2017	01/03/2015	31/01/2017	809505	1.237.608	229.149	229.149	580.356	

Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer

1. Numarul și data solicitarii de intocmire si prezentare a dosarului preturilor de transfer conform cu OPANAF nr.222/2008

Dosarul Preturilor de Transfer nu a fost solicitat

2. Prezentarea si analiza relatiilor de afiliere

Denumire contribuabil	Tara de rezidenta	Client / Furnizor	Valoare totala a tranzactiilor

3. Constatari privind relatiile de afiliere si dosarul preturilor de transfer

Capitolul V-Alte constatări

1.Organizarea și conducerea evidentei contabile:

Operatorul economic conduce contabilitatea în partidă dublă, conform prevederilor Legii 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a condus evidența operatiunilor privind TVA cu ajutorul jurnalelor de cumpărări/vânzari, datele din acestea corespund cu balanta de verificare si decontul de TVA aferent perioadei verificate.

Decontul de TVA, declaratiile cod 394 si 390, au fost depuse la termenele legale.

Datele inscrise in declaratiile recapitulative corespund cu cele din documentele primare si contabile.

2. Utilizarea si tinerea registrelor contabile si fiscale:

Cu ocazia inspectiei fiscale desfasurate la S.C. ABC S.R.L. s-a constatat ca societatea detine si utilizeaza registrele contabile obligatorii (registrul jurnal, registrul inventar, registrul carte mare) precum si registrul de casa iar acestea sunt completate la zi, conform Legii contabilitatii 82/1991/R, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea s-a constatat existenta la domiciliul fiscal al contribuabilului a registrului de evidenta fiscala si a registrului unic de control.

3. Intocmirea si depunerea situatiilor financiare si a raportarilor contabile:

Nu s-au constatat deficiente cu privire la modul de intocmire si depunere a situatiilor financiare si a raportarilor contabile.

4. Efectuarea inventarierii:

Inventarierile anuale au fost efectuate in baza deciziilor conduceri, iar la finalizarea acestora au fost incheiate procese verbale de inventariere, rezultatele fiind valorificate de societate potrivit legii.

Contabilitatea imobilizarilor se tine pe categorii in conditiile stabilite de lege. Contabilitatea clientilor si a furnizorilor precum si a celorlalte obligatii se tine pe categorii, contabilitatea cheltuielilor si a veniturilor se tine pe feluri de cheltuieli, respectiv pe feluri de venituri.

5.Utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale:

Activitatea desfasurata de operatorul economic nu necesita utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale.

6.Obtinerea autorizatiilor speciale pentru desfasurarea activitatii: Nu este cazul.

7. Alte aspecte: A fost verificat prin sondaj respectarea prevederilor Legii 70/2015 neconstatandu-se deficiente.

Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul/platitorul

Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului/platitorului: Operatorul economic a depus punct de vedere care a fost înregistrat la DGRFP Cluj Napoca sub nr. 13124/20.06.2017. Punctul de vedere nu este însoțit de date suplimentare menite să modifice starea de fapt fiscală.

Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/platitorului: Operatorul economic a depus un punct de vedere cu privire la contstarile fiscale cuprinse in proiectul de raport de inspectie fiscală inregistrat la D.G.R.F.P. CLUJ - NAPOCA sub nr. 13124 din 20.06.2017. SC ABC SRL îin punctul de vedere face mentiuni referitoare la faptul ca echipa de inspecție fiscală a refuzat exercitarea dreptului de deducere dupa cum urmează:

►în cadrul perioadei verificate, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență la TVA deductibilă în sumă de 130.510,14 lei (anexa nr. 1), constatând următoarele deficențe în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugată: -operatorul economic a dedus TVA aferent unor achiziții care prin natura și contextul în care au fost efectuate nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile, fiind reprezentate de: produse cosmetice, bauturi alcoolice, cazare, masa servita, produse de imbracaminte si incaltamine, produse pentru bebelusi, patut, saltea, perna, protecție, etajeră, dulap, saltea dormeo, fier de calcat, bulbi lalele, geantă sport, troler pe role, set canapea, fotoliu leagan, plită, monitor video digital pentru copii, mobila bucatarie, coltar bucatarie, paturi metalice, saltele, pat etajat, saltea super ortopedică, boiler mixt, cazan lemne, etc. Prin deducerea TVA de pe documente în care sunt consemnate astfel de livrări au fost încalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, cu modificările și completarile ulterioare , art. 145, alin. (5), lit. b) din Legea 571/2003, cu modificarile și completările ulterioare, pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015 si prespectiv prevederile art. 297, alin. (4), lit a) din Legea 227/2015, cu modificările și completarile ulterioare, art. 297, alin. (7), lit. b) din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.01.2017;

►TVA dedusă integral de catre operatorul economic aferenta achizitiilor de comsbustibil si de servicii constand in reparatii destinate unor autoturisme neutilizate exclusiv in scopul activitatii economice. Dreptul de deducere aferent acestor achizitii este limitat la 50% in conditiile art. $145^{A}1$, alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile titlului VI taxa pe valoarea adaugata, punctul 45A1, alin. (1) din HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015 si respectiv prevederile art. 298, alin. (1) din Legea 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile titlului VII, pct 68, alin. (1) din HG 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare.

De semenea, SC ABC SRL si-a exerciat dreptul de deducre pentru facturile emise de RCS & RDS in care sunt consemnate prestari de servicii constand in telefonie si internet pentru o locatie situata in municipiul Bucuresti, B-dul Mircea Voda, nr. 44, ap. 602, locatie care nu se afla in proprietatea operatorului economic verificat, nu exista un contract de inchiriere si nici nu este declarata ca si punct de lucru sau sediu secundar al operatorului economic fiind incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.03.2015 - 31.12.2015 si respectiv prevederile art. 297, alin. (4), lit a) din Legea 227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.01.2017.

In cadrul perioadei verificate operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru facturile emise de UNIRAIFEN reprezentand chirie spatiu situat in municipiul Bistrita, str. Jupiter, nr. 18 A, fara ca aceasta sa fie declarata la organul fiscal teritorial in a caruia raza in desfasoara activitatea ca punct de lucru sau sediu secundar. Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii operatorul economic a incalcat prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna martie 2015, SC CAMPEDOR SRL si-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata de pe facturi emise de:

SC MARTEMI LOGISTIC SRL in valoare de 20.000 lei cu TVA aferenta in suma de 4.800 lei reprezentand transport auto fara ca facturile sa fie insotite de foie de parcurs sau CMR-uri care sa ateste locul de incarcare si locul de descarcare al bunurilor transportate si nici identitatea mijloacelor de transport cu care au fost efectuate prestarile de servicii constand in transport.In urma verificarii bazei de date a Serviciului de Evidenta Auto (EVA) , SC Martemi Logistic SRL nu detine mijloace de transport, si nu a prezentat CMR-uri completate conform prevederilor legale. In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..

SC BETONISSIMA SRL in valoare de 10.640 lei cu TVA aferenta in suma de 2.553,60 lei reprezentand C16 52,5 mp si C12 - 7 mp, fara ca pe aceste facturi sa fie mentionat locul de descarcare a betonului transportat si fara a fi incsotite de avize de insotire in care sa fie consemnat locul de descarcare a bunurilor si identitatea mijloacelor de transport cu care a fost transportat betonul. Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail, betonul achizitionat de la SC BETONISSIMA SRL nu a putut fi identificat in situatia de lucrari prin care au fost puse in opera . In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..

SC FLOREA GRUP SRL in valoare de 5041,50 lei cu TVA aferent in suma de 1.209,96 lei reprezentant achizitie de beton C15 si transport 54 km fara a fi pe mentionat pe factura locul de descarcare a betonului si identitatea mijloacelor de transport cu care au fost transportate si nici justificarea numarului de kilometrii parcursi si fara a fi insotite de avize de insotire a marfii pentru fiecare transport in parte. Pe avizele de insotire a marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail , adresa de livrare este loc. Micesti, SC ABC SRL nu are declarat punct de lucru.De asemenea betonul achizitionat de la SC Florea Grup SRL nu a putut fi identificat in situatia de lucrari prin care au fost puse in opera . In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..

SC ELECTRO VEST SRL in valoare de 14.417,95 lei cu TVA aferenta in suma de 3.460,30 lei reprezentand achizitii de otel beton si sarma moale fara ca operatorul economic sa poata face dovada locului de descarcare a bunurilor, destinatia acestora precum si obiectivul in care au fost utilizate (puse in opera). Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail pentru perioada martie 2015, este mentionat in mod generic loc. Cluj Napoca ,loc. Bistrita si calea Moldovei Bistrita fara sa fie prezentate alte documente din care sa rezulte locul de descarcare (foi de parcurs, avize de insotire a marfii emise de catre SC ABC SRL. care sa ateste locul de descarcare exact) . In opinia echipei de inspectie fiscala

operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscală. Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii operatorul economic a incalcat prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC LAFARGE RMX & AGREGATE reprezentand beton C16 fara a putea prezenta echipei de inspectie fiscala avize care sa ateste locul de descarcare a betonului, incalcand astfel prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail este mentionat in mod generic, loc. Bistrita si calea Moldovei Bistrita fara sa fie prezentate alte documente din care sa rezulte locul de descarcare (foi de parcurs, avize de insotire a marfii emise de catre SC ABC SRL. care sa ateste locul de descarcare exact) . In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscală. In luna iunie 2015 operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere de pe factura emisa de SC MAGNETIC BN SRL in care este mentionat materiale de instalatii conform anexei, fara a fi mentionat in factura denumirea produselor livrate, incalcand astfel prevederile art. 146, alin. (1), lit a) si prevederile art. 155, alin. (19), lit. h) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail pentru perioada iunie 2015, este mentionat in mod generic , loc. Bistrita si calea Moldovei Bistrita fara sa fie prezentate alte documente din care sa rezulte locul de descarcare (foi de parcurs, avize de insotire a marfii emise de catre SC ABC SRL. care sa ateste locul de descarcare exact) . In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscală

In luna iulie 2015 operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere de pe factura emisa de -SC DEGDAV SRL reprezentand contravaloare transport Verona - Cluj - Napoca, fara a putea prezenta echipei de inspectie fiscala un CMR din care sa rezulte locul de incarcare si locul de descarcare, bunurile care au fost transportate precum si daca aceasta prestare de serviciu a fost in folosul operatiunilor sale taxabile, incalcand astfel prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea 571/2013, cu modificarile si completarile ulterioare. Pe CMR- urile transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail este mentionat in mod generic loc. Bistrita si calea Moldovei Bistrita fara sa fie prezentate alte documente din care sa rezulte locul de descarcare (foi de parcurs, avize de insotire a marfii emise de catre SC ABC SRL. care sa ateste locul de descarcare exact). In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..

In luna august 2015, SC ABC SRL si-a exercitat dreptul de deducere de pe facturile emise de METAL INOXIMpOrT EXPORT in valoare de 47.563,87 lei cu TVA aferenta in suma de 11.415,31 lei reprezentand achizitii de gresie. Conform facturii nr. 113259 din data de 30.09.2015 la datele de identificare ale beneficiarului este mentionat SC CAMPEDOR SRL, loc. Bistrita, str. Calea Moldovei, nr. 13, fara a fi mentionat un alt loc de descarcare al bunurilor mentionate in factura. Operatorul economic nu a putut prezenta echipei de inspectie fiscala avize emise de METAL INOX IMPORT EXPORT care sa ateste locul de descarcare a bunurilor, si nici avize de insotire emise de SC ABC SRL care sa atesta ca aceste bunuri au fost stransportate la vreunul dintre obiectivele de investitii detinute de catre acesta. Ca urmare prin deducerea taxei

pe valoarea adaugata de pe acesta factura au fost incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea, operatorul economic si-a exercitat dreptul de deducere de pe factura nr. 839 din data de 18.09.2015 emisa de bElGODI in valoare de 2.920 lei cu TvA aferenta in suma de 700,80 lei reprezentand beton C8/10 si lucrari cu buldoexcavatorul, fara a putea prezenta echpei de inspectie fiscala documente din care sa rezulte la ce obiectiv de investitii a fost folosit betonul si ce lucrari au fost efectuate, nefiind astfel respectate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail pentru perioada septembrie 2015, este mentionat in mod generic , loc. Bistrita si calea Moldovei Bistrita fara sa fie prezentate alte documente din care sa rezulte locul de descarcare (foi de parcurs, avize de insotire a marfii emise de catre SC ABC SRL. care sa ateste locul de descarcare exact. In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscală.

În perioada 01.01.2016 -31.01.2017, SC ABC SRL și-a exercitat dreptul de deducere de pe facturi emise de:

- SC LINGNUM TREN SRL reprezentând elemente rindeluite lemn, fără ca acestă achiziție să fie însoțită a materialului lemnos în care să fie menționat locul de descărcare al acestora. Societatea a transmis avizul de însotire a mărfii cu seria 010/21.01.2016 pe care nu este specificat locul descărcării sau punctul de lucru unde au fost folosite.

- INTREPRINDERE INDIVIDUALA APOSTU DUMITRU reprezantand tamplarie PVC, tamplarie care potrivit contractului nr. 202 din 06.01.2016 a fost montata la un imobil situat in municipiul Cluj - Napoca, str. Voievod Glad, unde operatorul economic nu are nici un obiectiv de investitii. Potrivit contractului 202 din tamplaria PVC montata la un imobilul situat in municipiul Cluj - Napoca, str. Voievod Glad, nu a fost facturata, nu are devize de lucrari si nu are un obiectiv de investitii.
- In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..
- SC CMP BUILDING SRL reprezentand materiale de constructii, pavele, ciment, plasa sudata, otel beton, piatra decorativa avand inscris la datele de identificare ale beneficiarului SC ABC SRL, Bistrita, str. Calea Moldovei, nr. 13, fara a vea mentionat pe factura un alt loc de descarcare a bunurilor si fara ca operatorul economic sa poate prezenta echipei de inspectie fiscala avize de insotire emise de CMP BUILDING care sa ateste locul de descarcare sau avize de insotire emise de catre SC ABC SRL care sa ateste obiectivul de investitii la care au fost transportate acesta bunuri. Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail , adresa de livrare este loc Floresti , nu este trecut semnatura de primire si data primirii in gestiune a marfii. In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..

- SC SYMMETRICA SRL reprezentand achizitii de pavele vibropresate si borduri avand inscris la datele de identificare ale beneficiarului SC ABC SRL, Bistrita, str. Calea Moldovei, nr. 13 fara a vea mentionat pe factura un alt loc de descarcare a bunurilor si fara ca operatorul economic sa prezinte echipei de inspectie fiscala avize de insotire emise de SYMMETRICA care sa ateste locul de descarcare sau avize de insotire emise de catre SC ABC SRL care sa ateste obiectivul de investitii la care au fost transportate acesta bunuri. Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail pentru perioada 01.06.2016-22.10.2016, adresă de livrare este ' fabrica din loc. Cociu unde SC Symmetrica SRL are deschis punct de lucru, si nu este specificat locul de descarcare sau punctul de lucru a SC ABC SRL. In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..
- CRH RMX & AGREGATE reprezentând achiziții de beton și transport, fara a fi menționat pe factura obiectivul de investiții sau șantierul în care a fost transportat betonul. Pentru aceste achiziții operatorul economic nu a prezentat echipei de inspectie fiscala avize de insotire. Pe avizele de insotirea marfii transmise echipei de inspectie fiscala pe adresa de e-mail , nu este specificat locul de descarcare sau punctul de lucru a SC ABC SRL. In opinia echipei de inspectie fiscala operatorul economic nu aduce date suplimentare menite sa modifice starea de fapt fiscala..
- SC FRASINUL SRL reprezentant achiziții de diverse sortimente de beton, transport si tunare cu pompa fara a prezenta echipei de inspectie fiscala avize de insotire din care sa rezulte santierul (obiectivul de investii) la care au fost transportate, identitatea mijloacelor de transport, foi de parcurs din care sa rezulte traseul parcurs sau alte documente din care sa rezulte unde a fost folosit betonul. Operatorul economic a transmis echipei de inspecție fiscală pe adresa de e-mail avize de transport beton in care la cumparator apare SC Frasinul SRL cu domiciliul in Anies, nr. 59, jud BN. Fără să prezinte alte documente din care să rezulte efectiv locul descarcarii. În opinia echipei de inspecție fiscală operatorul economic nu aduce date suplimentare menite să modifice starea de fapt fiscală.
- Prin exercitarea dreptului de deducere pentru facturile menționate mai sus au fost încălcate prevederile art. 297, alin. (4), lit a) din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

  Ca urmare s-a stabilit o diferență la TVA deductibilă în sumă de 130.510,14 lei.

În cadrul perioadei verificate, echipa de inspecție fiscală a constatat urmatoarele deficiențe în ceea ce privește TVA colectată, și anume:

- Suma de 43.105,16 lei reprezentând TVA colectată aferenta contractului de prestări servicii nr. 501 din 5.03.2013 încheiat între SC ABC SRL si HEGHES ALEXANDRU (anexa nr. 2) având ca obiect „Construire locuință unifamiliala P + M", constând în ridicarea la roșu a clădirii și executarea finisajelor până la finalizarea construcției, respectiv „la cheie". La punctul 3 din contractul de prestări de servicii este menționat „durata contractului corespunde intervalului cuprins între data de 05.03.2013 si data de 05.03.2015" iar la punctul 4 Prețul contractului este menționat „prețul acestui contract,

stabilit de comun acord, este de 50.000 Euro inclusiv TVA. Preţul va fi plătit de beneficiar la finalizarea lucrărilor, conform situaţiei de lucrări finală."

Potrivit notei explicative emisă la data de 11.05.2016 de dl. Duma Florin în calitate de administrator al SC ABC SRL , la întrebarea nr. 9 referitoare la facturarea prestărilor de servicii menţionate în contractul de prestări servicii nr. 501 din 05.03.2013, acesta menţionează: „Pentru Hurghis Florin s-au efectuat lucrari in valoare de 43.912,62 lei, inregistrate in contul 33222 „Lucrari casa de locuit Cluj". Valoarea acestor lucrări urmează a fi facturată în perioada urmatoare." Pe perioada controlului operatorul economic nu a prezentat acte adiţionale care să modifice clauzele din contract sau care să schimbe valoarea contractului sau perioada de derulare a acestuia. De asemenea, aşa cum rezultă şi din nota explicativă, aceste lucrări urmează a fi facturate într-o perioadă viitoare, în condiţiile în care perioada de derulare a contractului a fost de la data 5.03.2013 pana la data de 05.03.2015.

În conformitate cu prevederile art. 134, alin (1) si art. 134A1, alin. (7) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA aferentă acestui contract, la data de 05.03.2015 având in vedere că durata de derulare a contractului a fost de la data de 05.03.2013 pana la data de 05.03.2015 şi la aplicarea cotei standard de TVA de 24% prevăzuta de art. 140, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Echipa de inspecţie fiscală a stabilit o taxa pe valoarea adaugată colectată suplimentară în sumă de 43.105,16 lei aferentă contractului de prestări servicii nr. 501 din 15.03.2013, după cum urmează: 50.000 euro * 4,4542lei/euro*24/124 = 43.105,16 lei.

- Suma de 55.533,48 lei reprezentând TVA colectată aferentă contractului de prestări servicii nr. 104 din 16.10.2013 incheiat intre SC ABC SRL si Duma Daniel (anexa nr. 3) avand ca obiect „Execuţie lucrari de construcţii la obiectivul „Construire casă de vacanţă - regim de înălţime Dpartial+P+E", constând în ridicarea la roşu a clădirii şi executarea finisajelor până la finalizarea construcţiei, respectiv predarea „la cheie". La punctul 3 din contractul de prestări de servicii este menţionat „durata contractului şi durata execuţiei lucrărilor este de 2 ani incepând de la data semnării contractului" iar la punctul Preţul contractului este menţionat „preţul acestui contract, stabilit de comun acord, este de 65.000 Euro inclusiv TVA. Pretul va fi plătit de beneficiar la finalizarea lucrarilor, conform situaţiei de lucrări finală acceptata de acesta."

Potrivit notei explicative data la data de 11.05.2016 de dl. Duma Florin în calitate de administrator al SC ABC SRL , la întrebarea nr. 10 referitoare la facturarea prestărilor de servicii menţionate în contractul de prestări servicii nr. 104 din 16.10.2013, acesta menţionează: „Pentru Duma Daniel, în baza contractului nr. 104 din data de 16.10.2013 s-au efectuat lucrări in valoare de 89.519,81 lei, înregistrate in contul 33224 „Lucrări casă de locuit Bistriţa". Valoarea acestor lucrări urmează a fi facturată în perioada urmatoare." Pe perioada controlului operatorul economic nu a prezentat acte adiţionale care să modifice clauzele din contract sau care sa schimbe valoarea contractului sau perioada de derulare a acestuia. De asemenea, asa cum rezultă şi din nota explicativă aceste lucrări urmează a fi facturate într-o

perioada viitoare, în condițiile în care perioada de derulare a contractului a fost de la data 16.10.2013 pana la data de 16.10.2015.

În conformitate cu prevederile art. 134, alin (1) şi art. 134A1, alin. (7) din Legea 571/2003, cu modificăarile şi completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la calcularea TVA aferentă acestui contract, la data de 16.10.2015 având în vedere că durata de derulare a contractului a fost de la data de 16.10.2013 pana la data de 16.10.2015 şi la aplicarea cotei standard de TVA de 24% prevăzuta de art. 140, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adaugată colectată suplimentară în sumă de 55.533,48 lei aferentă contractului de prestări servicii nr. 104 din 16.10.2013, după cum urmează: 65.000 euro * 4,4142 lei/euro*24/124 = 55.533,48 lei.

Menționăm ca aferent contractului nr. 104 din 16.10.2013, SC ABC SRL a întocmit către Duma Daniel în data de 11.05.2016, data notei explicative, factura nr. 1071 reprezentând execuție lucrări de construcții la obiectivul: „casa de vacanță - regim de înălțime Dpartial+P+e, Bistrita, Cartier Unirea, Valea Rusului, conform contract nr. 104 din 16.10.2016" în valoare de 95.000 cu TVA aferent în suma de 18.050 lei, total 113.050 lei.

Ca urmare s-a stabilit o diferență la TVA colectată în sumă de 98.638,64 lei.

Cu suma de 229.148,78 lei reprezentand totalul TVA stabilită suplimentar a fost dimunată taxa pe valoarea adaugată solicitată la rambursare.

În urma celor prezentate mai sus echipa de inspecție fiscală îşi menține constatările cuprinse în proiectul raportului de inspecție fiscală.

Capitolul VII - Sinteza constatărilor fiscale

Nr. crt.	Denumire obligatie fiscală principală verificată	Perioada verificata (ZZ/LL/AAAA)		Baza impozabila stabilita suplimentar -lei-	Impozit, taxa,contributie stabilit(a) suplimentar -lei-
		de la data	Pana la data		
1	Obligație fiscală principală-Taxa valoarea adaugată	01/03/201	31/01/201	1.237.608	229.149
	Total:			**1237608**	**229149**

Capitolul VIII - Anexe

Nr.anexa Titlu anexă

1.Situația privind diferentele stabilite la TVA deductibilă aferente perioadei 01.03.2015 - 31.01.2017;
2.Contract de prestări servicii nr. 501din 05.03.2013;
3.Contract de prestări servicii nr. 104din 16.10.2013;
4.Declaratie administrator.

AVIZAT,
Şef serviciu/birou

RUSCA IOAN

INTOCMIT

KISS NINA Consilier
AVRAM MARINA Consilier

CAPITOLUL 4. CONTROLUL ADMINISTRĂRII ŞI AL INTEGRITĂŢII PATRIMONIULUI PUBLIC ŞI PRIVAT

Proprietatea are mai întâi un înţeles general, teoretic, arătând o relaţie socială fundamentală ce ia naştere prin însuşirea şi stăpânirea de către oamenii unei colectivităţi a bunurilor materiale şi în primul rând a mijloacelor de producţie, dar și a rezultatelor muncii lor.

Din punct de vedere al aspectului său concret şi material, proprietatea cuprinde totalitatea resurselor naturale (de orice fel), bogăţiile solului şi subsolului, izvoarele de energie, dar şi ansamblul mijloacelor economice aflate în gestiunea şi administrarea unor persoane fizice, dar și a celor juridice din sectorul public şi din cel privat. Bunurile şi valorile ce fac obiectul proprietăţii sunt cunoscute sub denumirea generică de **avut public şi avut privat.**

Apărarea proprietăţii este o necesitate obiectivă şi o legalitate a economiei de piaţă. Ea presupune o suită largă de acţiuni, complexe şi variate, care antrenează toţi factorii economici, administrativi, juridici şi sociali, inclusiv sistemele de educaţie şi morală, în scopul ocrotirii valorilor materiale şi spirituale aparţinând diferitelor persoane ori colectivităţi.

Apărarea proprietăţii adică a avutului public şi privat, constituie o îndatorire nu numai juridică, dar şi moral-cetăţenească fundamentală, o formă de manifestare a atitudinii responsabile faţă de interesele generale, majore, ale societăţii.

Într-o economie de piaţă marcată de puternice valenţe sociale, apărarea integrităţii patrimoniului public şi privat trebuie circumscrisă perimetrului mult mai întins al legalităţii de drept, ale cărei principii fundamentale impun aşezarea întregii activităţi economico-sociale pe baze juridice şi obligarea tuturor organelor şi persoanelor să respecte legile ţării şi toate dispoziţiile întemeiate pe lege.

În condiţiile actuale ale economiei româneşti, grija pentru integritatea avutului public şi privat şi răspunderile celor însărcinaţi cu administrarea diferitelor patrimonii trebuie să capete valenţe noi. Sarcini deosebite în acest sens revin organelor de **control economic, financiar şi gestionar.** Prin specificul muncii lor, aceste organe vin în contact nemijlocit cu realităţile din entităţi economice, organizaţii şi instituţii, cunosc modul concret în care se desfăşoară activităţile economice, putând sesiza operativ cazurile de proastă gospodărire a mijloacelor şi resurselor şi de păgubire a unităţilor patrimoniale.

Controlul economic, financiar şi gestionar vizează cu prioritate latura concret-materială a proprietăţii, urmărind în fapt două grupe mari de probleme:

- mai întâi, identificarea şi valorificarea tuturor posibilităţilor de prevenire a păgubirii avutului public şi privat; apoi, atunci când măsurile prventive nu şi-au atins integral scopul propus,
- stabilirea şi recuperarea prejudiciilor materiale suferite de entităţile economice, instituţiile publice şi alte entităţi patrimoniale.

Principala responsabilitate a controlului economic, financiar şi gestionar este să urmărească continuu şi să verifica periodic modul în care unităţile patrimoniale şi eventual forurile lor tutelare îşi exercită atribuţiile în legătură cu administrarea patrimoniului propriu şi apărarea integrităţii acestuia.

4.1. Controlul măsurilor de prevenire a păgubirii patrimoniului public şi privat

Orice entitate patrimonială este răspunzătoare faţă de proprietarii ei (stat, acţionari, asociaţi) pentru modul în care îşi gospodăresc patrimoniul propriu, având obligaţia adoptării unor măsuri concrete şi eficiente de prevenire a pagubelor, risipei şi cheltuielilor supradimensionate.

În categoria acestor măsuri se cuprind:

1. măsuri privind organizarea şi exercitarea formelor proprii de control;
2. măsurile de bună gospodărire a patrimoniului;
3. respectarea condiţiilor de încadrare a gestionarilor şi de constituire a garanţiilor materiale;
4. organizarea şi conducerea corectă a evidenţei patrimoniului.

4.1.1. Controlul măsurilor privind organizarea şi exercitarea formelor proprii de control

Acest tip de control prezintă următoarele OBIECTIVE**:**

a. existenţa documentelor de dispoziţie de ordine interioară prin care sunt organizate formele proprii de control, respectiv controlul ierarhizat şi controlul financiar preventiv;
b. dacă respectivele Ordine sau Decizii ale conducerii sunt aduse la zi, în funcţie de structura şi mişcarea personalului;

c. modul în care au fost dsitribuite sarcinile de control, atât pentru controlul financiar preventiv (persoanele împuternicite), cât şi pentru controlul ierarhizat,
d. dacă sarcinile nominale de control au fost comunicate în scris persoanelor abilitate;
e. modul de cuprindere în control a operaţiunilor patrimoniale (în cazul CFP) sau de altă natură (în cazul celorlalte forme) în conformitate cu normele legale şi metodologice în vigoare,
f. fixarea sarcinilor concrete sau obiectivelor de urmărit pentru fiecare operaţiune, document sau activitate;
g. dacă în entitate sau în instituţie se ţine o evidenţă a controalelor efectuate sau a refuzului de viză;
h. temeinicia constatărilor făcute şi refuzurilor de viză şi modul de soluţionare acestora;
i. atitudinea conducerii faţă de formel proprii de control;
j. eventualele consecinţe negative ale organizării şi exercitării necorespunzătoare a formelor proprii de control.

Presupune organizarea controlului financiar preventiv şi a controlului ierahizat forme care se localizează în interiorul entităţii, subunităţii, compartimentului sau gestiunii controlate.

4.1.2. Controlul măsurilor de bună gospodărire a patrimoniului

Măsurile de bună gospodărire a patrimoniului vizează în principal:

a. Modul de organizare a recepţiilor de bunuri: orice bun care intră într-o unitate patrimonială, indiferent dacăprovine din aprovizionări, transferuri sau investiţii, trebuie supus unei riguroase operaţiuni de recepţie cantitativă şi calitativă, efectuate de comisii special constituite cu caracter permanent sau pentru fiecare caz în parte.

Organele de control economic, financiar şi gestionar vor verifica respectarea: modului de constituire a comisiilor de recepţie sau autorecepţie, componenţa membrilor comisiei, stabilirea contităţilor şi aprecierea stărilor calitative a bunurilor, modul de funcţionare a comisiilor precizându-se dacă acestea se întrunesc la timp şi ori de câte ori este nevoie, modul de valorificare a constatărilor şi propunerilor comisiilor de recepţie, sub asepctul măsurilor luate de entitate în cazul aprovizionării unor valor materiale necorespunzătoare din punct de vedere cantitativ şi calitativ.

b. Asigurarea condiţiilor de depozitare şi conservare a valorilor materiale are un rol hotărâtor în evitarea degradării sau deprecierii unor bunuri şi a sustragerii acestora de către diferite persoane din entitate sau din afară. Organele de control vor urmări obiective cum sunt:

- exstenţa capacităţilor de depozitare şi nivelul lor tehnic sau starea acestora;
- modul de organizare a magaziilor şi depozitelor;
- măsurile luate de entitatea economică pentru utilizarea raţională şi întreţinerea curentă a capacităţilor de depozitare;
- înzestrarea tehnică a depozitelor cu mijloacele necesare transportului şi manipulării bunurilor, cu aparate de cântărire, măsurare şi control care terbuei să fie verificate şi validate periodic de către organele de metrologie;
- dacă toate bunurile din unitate şi îndeosebi cele aflate în folosinţă sunt date în grija directă a unor persoane şi modul în care acestea se ocupă de păstrarea, folosirea şi consumarea lor;
- dacă bunurile din gestiune sunt etichetate şi descrise în mod corespunzător;
- dacă entitatea a stabilit şi dacă gestionarii cunosc persoanele care au dreptul să dispună eliberarea bunurilor din gestiunile lor;
- dacă entitatea utilizează limite maxime şi minime de stocuri şi dacă gestionarii respectă obligaţiile ce le revin în cazul depăşirii acestora;
- dacă în entitate se face în mod curent instructajul gestionarilor atunci când aceştia sunt puşi în situaţia de a păstra sau amnipula materiale ori produse cu caracteristic deosebite.

c. Organizarea pazei şi asigurarea securităţii valorilor materiale şi băneşti joacă un rol important în prevenirea păgubirii avutului public şi privat.

Organele de conducere din unităţile patrimoniale au stabilit prin lege sarcini şi responsabilităţi precise care vizează trei aspecte mai importante:

- asigurarea pazei şi măsurilor de siguranţă la magaziile sau depozitele entităţii;
- organizare contorlului de poartă;
- securitatea numerarului din casieria entităţii, precum şi pe timpul transportului acestuia de la bancă.

Acest control este de competenţa organelor de control ierarhizat dar poate face parte şi obiectul unor acţiuni ale organelor de control gestionar de fond sau altor categorii de organe care exercită control faptic şi mai puţin documentar.

4.1.3. Controlul respectării condiţiilor de încadrare a gestionarilor şi de constituire a garanţiilor materiale

Gestiunea este un compartiment specializat, o subdiviziune a entităţii patrimoniale.

Gestiunea reprezintă „totalitatea operaţiunilor de primire, păstrare şi eliberarea bunurilor materiale sau a valorilor băneşti, îndeplinite de angajatul unei organizaţii în cadrul atribuţiunilor sale principale de serviciu”(Manolovici, 1972, p.17).

Persoanele cu funcţii gestionare (gestionarii) prezintă un regim distinct faţă de ceilalalţi angajaţi, în special prin prisma condiţiilor legale ce trebuie îndeplinite pentru încadrarea, trecerea sau menţinerea lor în funcţie. Astfel, ocuparea funcţiei de gestionar necesită îndeplinirea unor condiţii legale referitoare la vârstă, studii, stagiu sau cele care privesc conduita juridică şi profesională conform Legii nr. 22/1969.

Trecerea sau menţinerea în funcţie a gestionarilor mai este condiţionată de evitarea unor incompatibilităţi de funcţii (cum este cazul conducătorilor de entităţi sau ai compartimentelor de care ţin gestiunile, organelor de control gestionar sau financiar de gestiune, personalului cu atribuţii contabile),precum şi de constituirea garanţiilor materiale.

Garanţiile materiale folosesc pentru pentru acoperirea eventualelor prejudicii pe care le-ar putea produce gestionarul şi sunt de două feluri:

a. **Garanţia în numerar** este obligatorie în toate cazurile şi se constituie fie prin depunerea unei sume de bani, fie prin reţinerea acesteia în rate lunare de 1/10 din retribuţia tarifară ori din câştigul mediu lunar.

Garanţia în numerar se consemnează la CEC sau la bancă pe numele gestionarului. Cuantumul acestei garanţii este de minimum una şi maximum trei câştiguri lunare, fără a putea depăşi valoarea bunurilor gestionate. La baza constituirii garanţei în numerar stă contractul de garanţei prin care gestionarul consimte reţinerea lunară a ratelor, folosirea sumelor pentru recuperarea pagubelor în gestiune rămase necoperite în termen de o lună de la data emiterii titlurilor executorii şi reîntregirea garanţiei consumate prin reţinerea unor sume reprezentând

1/3 din câştigul mediu lunar. Obligaţiile legate de reţinerea ratelor, consemnarea lor, reîntregirea sumelor consemnate, recalcularea garanţiilor şi întocmirea formelor pentru restituirea garanţiilor în numerar revin compartimentului financiar-contabil.

b. Garanţia suplimentară se constituie numai pentru anumite categorii de gestiuni şi gestionari, putând îmbrăca mai multe forme:

- afectarea unor bunuri mobile ori imobile ale gestionarilor sau ale familieie sale (case ori apartamente proprietate personală, autoturisme, terenuri, frigidere etc);
- consemnarea la CEC sau la bancă a unor sume de bani egale cu valoarea stabilită drept garanţie suplimentară;
- asumarea obligaţiei de a acoperi, integral sau numai într-un cuamtum limitat, eventualele lipsuri de inventar ale gestionarului, de către terţe părţi.

Garanţiile suplimentare au la bază contracte de garanţie autentică sau convenţională.

Gestionarii pot fi de drept şi de fapt. *Gestionarii de drept* sunt cei încadraţi ca atare şi care efectuează acte de gestiune (primire, păstrare şi eliberare de bunuri şi valori) ca atribuţii principale de serviciu. *Gestionarii de fapt* sunt reprezentaţi de alţi salariaţi ai entităţii economice care efectuează acte de gestiune ocazional sau temporar în cadrul exercitării altor atribuţii de bază (de ex. şoferul care transportă mărfurile aprovizionate dacă nu este însoţit de un delegat devine gestionar de fapt pentru perioadă de timp cuprinsă între momentul preluării bunurilor la furnizor şi momentul predării lor la gestiunile entităţii proprii).

4.1.4 Controlul efectiv al integrităţii patrimoniului

Orice entitate este interesată să cunoască la anumite perioade de timp starea reală a patrimoniului său ce poate să difere de situaţia scriptică din documentele contabile.

Acest lucru se poate realiza prin operațiunea de **inventariere periodică a patrimoniului entității,** operațiune care reprezintă cea mai complexă operaţiune de control care îmbină controlul faptic cu cel documentar.

În țara noastră actul normativ care reglementează normele metodologice privind organizarea şi efectuarea inventarierii este **ORDINUL Nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea úi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor úi capitalurilor proprii EMITENT: MINISTERUL**

FINANğELOR PUBLICE PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 704 din 20 octombrie 2009.

De asemenea, Legea contabilităţiinr.82/1991, republicată, reglementează efectuarea inventarierii la entităţile economice.

4.1.4.1. Rolul inventarierii patrimoniului

Din punct de vedere contabil, inventarierea are obligatoriu un caracter general care vizează toate elementele de activ şi pasiv şi are o importanţă deosebită în asigurarea imaginii fidele a entităţii.

Inventarierea anuală, se efectuează **de regulă** cu ocazia încheierii exerciţiului financiar, în scopul cuprinderii cât mai exacte a elementelor de active şi pasiv în situaţiile financiare anuale.

Legea contabilităţii, la art.7, prevede că Ministerul Finanţelor poate aproba execepţii de la regula inventarierii obligatorii anuale pentru unele instituţii publice (la solicitarea justificată a acestora şi la propunerea ordonatorilor principali de credite).

Inventarierea elementelor de activ şi pasiv impusă de încetarea activităţii sau în caz de fuziune ori divizare a entităţii are drept scop întocmirea de situaţii financiare cât mai reale, în conformitate cu starea efectivă a elementelorpatrimoniale într-un asemenea moment deosebit de important pentru entitate.

Acest inventar şi situaţiile financiare finale sunt documentele de bază pentru începerea operaţiunilor de lichidare (în cazulîncetării activităţii), pentru iniţierea procedurilor de preluare (în caz de fuziune) sau pentru întocmirea protocolului de împărţire a patrimoniului (în cazul divizării entităţii).

O altă abordare a inventarierii patrimoniului ar putea fi ***din punct de vedere gestionar,*** asigurând integritatea patrimoniului sub numele de „inventarieri la control" şi nu se suprapun cu inventarierile anuale obligatorii (impuse de sistemul contabil). Ele vizează prioritar excepţiile de la regula generală „a inventarierii o dată pe an" şi situaţiile sau cazurile speciale care fac obligatorie invnetarierea.

În cazul entităţilor din categoria cărora care au dreptul să utilizeze în contabilitatea stocurilor metoda inventarului intermitent, rolul inventarierilor efectuate la sfârşitul perioadelor

de gestiune (lună, trimestru) va fi cu totul altul decât cel al inventarierilor anuale şi al inventarierilor de control. Avantajul acestei inventarieri este corecta delimtare pe perioade de calcul a cheltuielilor de exploatare reprezentând consumul de elemente stocate (materii prime, materiale consumabile) ori vânzările de mărfuri, în vederea determinării rezultatului din exploatare. În acest caz nu se pot determina plusuri sau minusuri de inventar şi nu se pune probleme valoriicării propriu-zise a invnetarului.

O altă particularitate a inventarului intermitent este că stocurile la finele perioadei se evaluează la preţul de înregistrare (costul de achiziţie) al ultimei intrări. Asta înseamnă că şi cheltuielile se diminuează cu aceeaşi valoare, iar costurile rămân încărcate cu diferenţa, ceea ce nu coincide întru totul cu starea efectivă a operaţiunilor anterioare.

4.1.4.2. Periodicitatea operaţiunilor de inventariere

Ca regulă generală, inventarierea elementelor de activ şi pasiv ale RA, SC, CN, instituţii publice, unităţilor cooperatiste, asociaţiile şi celelalte persoane juridice dr şi fizice care au calitatea de comerciant se inventariează o dată pe an, având legături directe cu întocmirea situaţiilor financiare anuale.

Ca excepţii, o serie de elemente de activ şi pasiv ori grupuri de elemente trebuie inventariate la perioade mai mici decât un an, în timp ce alte elemente sau gestiuni pot fi inventariate la perioade mai mari, astfel:

- disponibilităţi băneşti, cambii, cecuri, biletele la ordin şi altele asemenea se invnetariează cel puţin o dată pe lună;
- decontările în cadrul grupului se invnetariează obligatoriu trimestrial
- mărfurile şi ambalajele din unităţile de desfacere cu amănuntul nu pot fi tratate în regim de invnetariere anuală, este suficient de două ori pe an;
- unităţile comerciale cu activitate sezonieră trebuie supuse uni regim de invnetariere rimestrial sau la sfîrşitul activităţii;
- un regim particular au gestiunile silozurilor de gheaţă, care nu pot fi invnetariate pe parcurs, controlul acestora se efectuează numai scriptic după livrarea întregii cantităţi de gheaţă însilozată;
- producţia în curs de execuţie se invnetariează obligatoriu la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune care implică determinarea costurilor sau a rezultatelor din exploatare.

- inventarierea bunurilor de patrimoniu, a celor culturale şi artistice, inclusiv a fondului de acrte, se face la termenele stabilite de Ministerul Culturii;
- alte elemente patrimoniale pot fi inventariate anual (după regula generală) numai scriptic, iar constatarea lor efectivă să se facă la perioade mai mari cum ar fi doi ani pentru plantaţiile pomicole şi silvice, navele maritime şi fluviale, bibliotecile şi asimilate lor (fimoteci, discoteci), trei ani pentru clădiri şi construcţii speciale, cinci ani pentru locomotive şi vagoanele de acle ferată.

Pregătirea operaţiunilor de inventariere conform ORDINULUI Nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor úi capitalurilor proprii EMITENT: MINISTERUL FINANğELOR PUBLICE PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 704 din 20 octombrie 2009.

Efectuarea inventarierii propriu-zise presupune inventarierea următoarelor elemente:

- Inventarierea activelor imobilizate şi a imobilizărilor în curs de execuţie;
- Inventarierea stocurilor de valori materiale;
- Inventarierea stocurilor de produse şi a producţiei în curs;
- Inventarierea stocurilor de mărfuri şi ambalaje din gestiunile comerciale;
- Inventarierea mijloacelor băneşti şi a celorlalte valori gestionate în caserie,
- Inventarierea disponibilităţilor din conturile de la bănci şi a decontărilor cu terţii;
- Inventarierea formularelor cu regim special;

4.1.4.3. Particularităţi ale inventarierii în instituţiile publice

Normele generale de inventariere a patrimoniului se aplică şi organismelor din administraţia de stat precum şi instituţiile publice de subordonare centrală sau locală, în următoarele condiţii[48]:

- *"Bunurile aflate in administrarea institutiilor publice se inventariaza anual, cu exceptia cladirilor, constructiilor speciale si a celorlalte bunuri aflate in gestiunea misiunilor diplomatice si a oficiilor consulare, care se inventariaza o data la 3 ani;*

[48] Alin. 1, Anexa 46 la ORDINUL Nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea úi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor úi capitalurilor proprii, Emitent: MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE PUBLICAT, publicat în MO mr. 704 din 20 octombrie 2009.

- *Inventarierea bunurilor din patrimoniul cultural naţional mobil, a fondului de carte, a valorilor de muzeu şi a recuzitei în cadrul instituţiilor artistice de spectacole se face în condiţiile şi la termenele stabilite prin norme elaborate de Ministerul Culturii şi Cultelor, cu avizul Ministrului Economiei şi Finanţelor."*

Bunurile inventariate la instituţiile publice se evaluează şi se înscriu în listele de invnetariere la valoarea contabilă (valoarea de înregistrare).

Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recupeează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire.

Bunurile constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcţie de preţul pieţei la data constatării sau de costul de achiziţie al bunurilor similare.

Plusul de casă constatat cu ocazia inventarierii numerarului din caseriile instituţiilor publice se varsă la bugetul din care este finanţată instituţia publică, subcapitolulbugetar „încasări din alte surse".

4.1.4.4. Particularităţi ale inventarierilor de predare-primire a gestiunilor

Ca regulă generală, predarea şi respectiv primirea unei gestiuni se face între gestionarul care predă şi cel acre primeşte, în baza dispoziţiei scrise a conducerii unităţii. La operaţiune ade predare-primire trebuie să participe un reprezentatnt al compartimentului de acre ţien gestiunea şi un delegat al serviciului financiar-contabil.

Operaţiunea de predare-primire a unei gestiuni se realizează numai prin invnetarierea totală a bunurilor şi a celorlalte valori din gestune, iar documentele întocmite se semnează obligatoriu de cei doi gestionari şi de persoanele delegate să participe la lucrări.

4.1.4.5. Rolul controlului economic, financiar şi gestionar în apărarea şi consolidarea patrimoniului public şi privat

Rolul controlului economic, financiar şi gestionar în apărarea şi consolidarea patrimoniului public şi privat presupune:

a) Stabilirea pagubelor suferite de entităţile economice şi de alte entităţi patrimoniale;

b) Stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului şi pentru pagubele provocate de personalul cu funcţii gestionare, de specialitate sau de conducere, ori de persoane din afara unităţii;

c) Stabilirea şi controlul măsurilor de recuperare a pagubelor.

Stabilirea pagubelor suferite de entităţile economice sau de alte entităţi patrimoniale presupune:

- constatarea pagubelor şi consemnarea lor;
- evaluarea prejudiciilor provocate avutului public sau privat;
- compensarea minusurilor cu plusurile de inventar

Stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului şi pentru pagubele provocate avutului public şi privat se referă la următoarele:

A. Răspunderea disciplinară intervine atunci când persoanele cu funcţii gestionare, administratorii sau alţi salariaţi încalcă cu vinovăţie obligaţiile referitoare la apărarea, consolidarea şi dezvoltarea avutului unităţii patrimoniale în care sunt angajaţi, fără ca prin aceasta să se producă un prejudiciu material real şi efectiv persoanei juridice în cauză.

Exemple: eliberarea de bunuri din gestiuni pe bază de dispoziţie verbală sau fără întocmirea documentelor justificative aferente, neţinerea ori ţinerea necorespunzătoare a evidenţelor tehnico-operative la gestiuni sau în secţiile de producţie, neanunţarea depăşirii limitelor minime sau maxime de stocuri, nerespectarea condiţiilor formale de predare-primire a gestiunilor.

Angajatorul stabileşte sancţiunea disciplinară aplicabilă în raport cu gravitatea ab aterii disciplinare săvârşite de salariat, avându-se în vedere următoarele: împrejurările în care a fost săvârşită fapta, gradul de vinovăţie a salariatului, consecineţele abaterii disciplinare, comportarea generală în serviciu a salaraiatului, eventualele sancţiuni disciplinare suferite anterior de către acesta.

Angajatorul dispune aplicarea sancţiunii disciplinare printr-o decizie emisă în formă scrisă, în termen de 30 de zile de la data luării la cunoştinţă despre săvârşirea abaterii disciplinare, dar nu mai târziu de 6 luni de la săvârşirea faptei.

B. Răspunderea contravenţională este legată nemijlocit de modul de îndeplinire a obligaţiilor ce derivă dintr-un contract de muncă, răspunderea contravenţională decurge din încălcarea cu vinovăţie a unor prevedri legale cu condiţi ca fapta respectivă să prezinte un grad redus de pericol social.

Exemple: necosntituirea sau utilizarea incorectă a garanţiilor materiale ale gestionarilor şi altor persoane cu funcţii echivalente; neefectuarea inventarierilor la termenele stabilite şi în condiţiile prevăzute de lege; nerespectareas normelor legale cu privire la predarea-primirea gestiunilor; încadrarea sau trecerea sau menţinerea în funcţia de gestionar a unor persoane care nu întrunesc condiţiile legale (vîrstă, stduii, stagiu); refuzul de a acorda organelor de control note explicative sau de a semna actele de control, etc.

C. Răspunderea patrimonială se referă la personalul angajat cu contract de muncă, reprezentând obligaţia salariaţilor de a repara integral pagubele produse entităţii în care lucrează, prin neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a atribuţiilor lor de serviciu.

Răspunderea patrimonială prezintă mai multe forme:

- răspunderea patrimonială individuală;;
- răspunderea patrimonială colectivă;
- răspunderea patrimonială solidară;
- răspunderea patrimonailă subsidiară

D. Răspunderea civilă – competenţa unor răspunderi civile revine exclusiv instanţelor de judecată, respectiv judecătorilor, tribunalelor judeţene şi curţilor de apel teritoriale.

E. Răspunderea penală – se poate stabili în sarcina ac elor persoane ale căror fapte ilicite prezintă un grad ridicat de pericol social şi sunt calificate de legea penală drept infracţiuni. Potrivit Codului Penal infracţiunea aduce vătătmări grave asupra unor valori economice sau morale, ameninţând sau atingând relaţiile sociale, care sunt ocrotite de lege.

Principalele infracţiuni:

a. infracţiuni contra avutului public şi privat
b. infracţiuni în activitatea gestionară;
c. infracţiuni de fals şi uz de fals;
d. infracţiuni în legătură cu sarcinile de serviciu ale persoanelor încadrate în muncă;

e. infracţiuni specifice în domeniul protejării populaţiei împotriva unor activităţi comerciale ilicite;
f. infracţiuni specifice activităţii de control economic, financiar şi gestionar.

CAPITOLUL 5. EXPERTIZA CONTABILĂ

5.1 Conceptul de expertiză contabilă

Expertiza contabilă reprezintă o activitatea de cercetare efectuată de către un specialist, care are calitatea de expert, cu scopul de a stabili o părere profesionistă privind o anumită problemă sau situație investigată

Prin natura şi conţinutul faptei, împrejurării, problemei, situaţiei, cauzei sau litigiului ce se cercetează, expertiza poate fi: tehnică, de navigaţie civilă, merceologică, medicală, filatelică, grafologică, criminalistică, contabilă etc.

Expertiza, ca mijloc de probă, este definită în multiple variante de formă, dar, în esenţă, cu acelaşi conţinut.

Potrivit Standardului profesional nr. 35 initiulat Expertizele contabile, expertizele contabile *reprezintă mijloace de probă utilizabile în rezolvarea unor cauze care necesită cunoştinţe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de expert contabil.*[49]

Expertiza contabilã este o activitate a profesiei contabile ce poate fi efectuatã numai de cãtre persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil în condiţiile legii, fiind înscrise, cu viza la zi, în Tabloul experţilor contabili, actualizat anual de cãtre Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR).[50]

Expertiza privind activitatea societăţilor comerciale aflate în situaţia de încetare de plăţi sau de faliment poate avea ca obiect aspectele unor infracţiuni ca bancruta simplă sau frauduloasă.

Bancruta este situaţia persoanelor fizice sau juridice cărora li se constată nereguli financiare, acte de neglijenţă sau de imprudenţă, acte de fraudă făcute în dauna creditorilor şi declarate de instanţa de judecată competentă ca fiind insolvabile, neputând să-şi onoreze plăţile la scadenţă. Starea de faliment se declară la cererea creditorilor sau chiar a debitorului. În această situaţie, bunurile debitorului se sechestrează, întreaga activitate a acestuia este supusă

[49] Standardului profesional nr. 35 inittulat Expertizele contabile, Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile, alin. 1
[50] Idem

controlului şi apoi bunurile debitorului se valorifică prin licitaţie publică pentru stingerea obligaţiilor faţă de creditori.

Bancruta simplă se constată atunci când un comerciant declară falimentul sau încetarea plăţilor către creditori. Declaraţia falimentului sau încetarea plăţilor are loc dacă se constată că infractorul a săvârşit următoarele fapte: a făcut cheltuieli personale superioare condiţiilor pecuniare; a utilizat o parte importantă din avutul comerţului în operaţii de hazard sau de imprudenţe; a efectuat operaţii ruinătoare în contractarea de împrumuturi; a plătit pe unii creditori în dauna masei după încetarea plăţilor sau nu a ţinut deloc registrele de contabilitate sau le-a ţinut necorespunzător.

Bancruta frauduloasă constă în fapta unui comerciant de a gestiona incorect patrimoniul său pentru a păgubi creditorii, din care cauză a încetat plăţile şi a fost declarat în stare de faliment. Bancruta frauduloasă este consecinţa următoarelor fapte:sustragerea şi falsificarea registrelor; distrugerea, tăinuirea sau diminuarea activului, simularea şi declararea frauduloasă a pasivului etc.

În cazul când expertiza are în vedere un comerciant în încetare de plăţi este de mare utilitate examinarea registrelor din punctul de vedere al îndeplinirii prescripţiilor codului de comerţ, întrucât pot fi consideraţi ca bancrutari simpli comercianţii care: nu au ţinut deloc registrele prescrise de lege, ori nu le-au ţinut corespunzător, nu au făcut în mod exact inventarul anual; au registrele şi inventarele incomplete sau necorespunzător ţinute; au registre din care nu rezultă adevărata stare a activului şi pasivului lor.

Tot în cazul unor expertize care se referă la comercianţii în încetare de plăţi, expertul trebuie să cerceteze dacă s-au sustras o parte din registrele obligatorii impuse de codul de comerţ. Aceasta, în scopul de a da justiţiei elementele necesare pentru a declara ca bancrutari frauduloşi comercianţii faliţi, care ar fi sustras sau falsificat o parte din registrele lor.

După destinaţia sa, expertiza contabilă poate fi judiciară – solicitată de anumite organe pentru soluţionarea cauzelor aflate în stare de anchetă, cercetare sau judecată – sau extrajudiciară – solicitată de persoane fizice sau juridice interesate fără să existe un dosar de anchetă, cercetare sau judecată.

5.2 Expertiza contabilă judiciară

5.2.1 Definire şi forme

Expertiza contabilă judiciară reprezintă un mijloc de probă în justiţie, privind cercetarea şi lămurirea şi lămurire unor fapte sau împrejurări de natură economico-financiară indicate de organele judiciare. Expertiza contabilă se încredinţează de către organele judiciare unor specialişti pentru a constata şi evalua anumite fapte, pe care judecătorii nu le-ar putea procura sau aprecia ei înşişi.

În vederea clarificării unor fenomene economico-financiare, instanţă de judecată apelează la expertize contabile la cererea părţilor sau din oficiu.

Spre deosebire de expertizele tehnice, medicale sau criminalistice, care se referă de regulă la cercetarea unei singure probleme, cum ar fi determinarea valorii unui imobil, stabilirea cauzelor decesului unei persoane, atestarea autenticităţii unui act, a unei semnături etc., obiectul expertizei contabile se referă la cercetarea unui ansamblu de documente contabile, acte normative şi probleme economico-financiare pentru atingerea scopului pe care şi l-a propus. Însăşi punctele stabilite de organele în drept la care trebuie să răspundă expertul se caracterizează prin pluralitate şi diversitate.

Din punct de vederea sediului reglementărilor procedurale, expertizele contabile judiciare sunt clasificate în *penale şi civile. Sediul reglementărilor procedurale* privind activitatea de expertiză contabilă se află în Codurile de procedură civilă şi penală şi în Ordonanţa nr. 2/2000 privind organizarea activităţii de expertiză tehnică judiciară şi extrajudiciară. Aceste acte normative, deşi nu reglementează expertiza contabilă în mod explicit, ele conţin reglementări opozabile expertizei în general.

5.2.2. Expertiza contabilă judiciară vs. controlul financiar

În ceea ce privește relaţia dintre controlul financiar şi expertiza contabilă judiciară subliniem faptul că ambele procese au rol de respectare a legalităţii şi protejare a patrimoniului. Elemententele comune ale expertizei contabile şi controlului financiar se referă la următoaele aspecte:

- au rol de apărare a patrimoniului şi respectare a legalităţii financiare şi gestionare;
- prezintă ca sursă principală de date sistemul informaţional contabil;

- utilizează metodologii asemănătoare;
- expertiza contabilă utilizează şi analizează concluziile controlului financiar pentru a aprecia existența și mărimea pagubei astfel încât cele două activităţi completându-se se completează reciproc pentru stabilirea adevărului supusă judecării.

O prezentare paralelă a procesului de control financiar și a celui de expertiză contabilă se realizează astfel (Boulescu și Ghiță, 1996):

Controlul financiar ulterior	**Expertiza contabilă judiciară**
➢ este o funcţie a conducerii, o latură a perfecţionării conducerii ştiinţifice, o formă de cunoştere a problemelor dezvoltării economice	➢ este un mijloc de probă în justiţie care intervine numai atunci când organele judiciare o consideră necesară pentru elucidarea cauzelor în curs de anchetă sau judecată.
➢ este activitatea prin care conducerea cunoaşte modul în care se îndeplinesc sarcinile economice şi financiare, se păstrează, utilizează şi valorifică patrimoniul, în scopul prevenirii, constatării şi înlăturării abaterilor, stabilirii răspunderilor pentru abateri, şi al îmbunătăţirii activităţii.	➢ este activitatea prin care organele judiciare primesc lămuriri de natură economico-financiară, cu scopul de a stabili adevărul necesar soluţionării temeinice şi legale a cauzelor privind faptele cercetate şi anchetate sau judecate.
➢ cuprinde, pe o anumită perioadă, întreaga activitate economico-financiară sau unele laturi ale acesteia.	➢ se limitează la cercetarea problemelor cu caracter economic şi financiar indicate de organele judiciare.
➢ examinează întregul sistem de documente şi evidenţe tehnico-operative şi contabile privind activitatea şi perioada controlată.	➢ are competența de examinare a documentelor şi evidenţelor tehnico-operative şi contabile necesare pentru lămurirea obiectivelor stabilite de organele judiciare.
➢ constată pagubele, abaterile, deficienţele, lipsurile etc.	➢ confirmă sau infirmă constatările controlului cu privire la pagube, abateri, deficienţe, lipsuri etc.
➢ pe baza constatărilor şi concluziilor controlului financiar se acţionează în justiţie.	➢ intervine ca probă administrată de organele de urmărire penală şi de judecată în vederea convingerii asupra realităţii şi condiţiile apariţiei pagubei, deficienţei, abaterii etc.
➢ este o activitate cu caracater permanent.	➢ este o activitate ocazională care are loc numai când se dispune de organele judiciare.

O prezentare relevantă a deosebirilor dintre procesele de control financiar și cel de expertiză contabilă se realizează astfel (Ionescu, 2011, p.39):

Controlul financiar	**Expertiza contabilă judiciară**
➢ urmărește gestionarea bunurilor și valorilor precum și integritatea patrimoniului;	➢ urmărește clarificarea aspectelor necunoscute cu privire la gestionarea bunurilor și valorilor precum și integritatea patrimoniului;

➢ poate avea şi caracter permanent;	➢ are caracter ocazional;
➢ se exercită atât de către organe de control intern cât şi de către organe de control extern, adică din afara entităţii controlate;	➢ se exercită de către expertul contabil, persoană independentă;
➢ utilizează procedee şi tehnici specifice controlului financiar;	➢ utilizează tehnici specifice de expertiză contabilă;
➢ utilizează datele furnizate de contabilitate.	➢ utilizează şi analizează concluziile controlului financiar pentru a preciza existenţa şi mărimea pagubei.

5.2.3. Obiectivele expertizei contabile judicare

Expertiza contabilă se dispune de organul de urmărire penală sau de instanţa de judecată la cerere sau din oficiu, pentru aflarea adevărului în cazul unei situaţii.

Obiectivele expertizei contabile sunt reprezentate de o serie de întrebări la care expertul trebuie să răspundă în mod argumentat, pe bază de temei legal. Întrebările sunt formulate de organul de urmărire penală sau de instanţa de judecată şi se limitează, din punct de vedere al conţinutului şi perioadei, la fapte şi împrejurări care au generat litigiul în cauză.

Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanţă concis, fără echivoc şi fără a se solicita expertului contabil sau experţilor contabili numiţi să se pronunţe asupra încadrărilor legale ale faptelor supuse judecăţii.[51]

Exemple de obiective cuprinse în expertiza contabilă judiciară pot fi reprezentate de următoarele:

- identificarea corectitudinii modului de executare a obligaţiilor contractuale;
- reflectarea corectă a operaţiunilor economice în contabilitate;
- aspecte legate de manifestarea clauzelor abuzelor în contractele bancare:
- corectitudinea întocmirii bazei de impunere;
- corectitudinea stabilirii cantităţilor de produse livrate între părţile în litigiu, a calculului penalităţilor, ce s-a achitat şi ce a rămas de plată etc.;
- evaluarea pagubelor referitoare la lipsuri din patrimoniul unui agent economic, natura faptei care a generat paguba şi stabilirea răspunderii;
- în procesele comerciale, experţii sunt numiţi pentru a examina calcule, înscrisuri şi registre comerciale

[51] Pct. 3521.2. alin ii din Norma profesională 35 Expertizele contabile

- în procesele penale, experții sunt numiți de exemplu pentru a controla gestiunea unor entități în stare de faliment sau a administratorilor de rea credinţă ai unor societăţi comerciale.

În procesele penale care implică pagube, obiectivele legate de constatarea eventualei vinovăţii ale persoanelor care au generat pagubele materiale depăşesc sfera expertizei contabile, acestea constituind obiective ale anchetei penale. Astfel, expertiza contabilă judiciară se referă doar la latura economico-fianciară a faptelor şi împrejurărilor iar latura judiciară este în mod exclusiv exclusiv de competenţa organelor judiciare.

Obiectivele (întrebările) formulate în scopul rezolvării sale de către expertul contabil se stabilesc şi consemnează în scris în „încheiere" dată de instanţa de judecată sau în „ordonanţă" dată de către organele de urmărire penală.

Există situaţii când obiectivele se formulează în mod defectuos. De exemplu, acestea pot solicita expertului contabil să constate vinovăţia persoanelor care au produs anumite pagube materiale sau pot solicita acestuia să prezinte aprecieri juridice privind anumite fapte, aspecte care depăşeşte competenţa expertului contabil, acesta nefiind un organ de anchetă.

În cazurile penale, stabilirea obiectivelor la care urmează să răspundă experţii, se efectuează în două etape:

- Se încuviinţează proba şi se stabilesc de principiu obiectivele, se numește expertul și se efectuează o analiză sumară a dosarului de către expertul contabil numit;
- Obiectivele formulate de principiu sunt puse apoi în discuția părților și a expertului, fiind informați asupra faptului că aceștia au dreptul să facă observaţii şi să solicite modificări și completări ale obiectivelor, în prezenţa părţilor, şi a expertului contabil.

Expertiza contabilă rezolvă în mod strict doar obiectivele sau problemele indicate în actul prin care s-a dispus efectuarea ei şi doar pentru perioada stabilită. În cazul în care se impune, obiectivele expertizei contabile pot fi extinse însă numai cu aprobarea organului care a dispus efectuarea ei.

De asemenea, uneori obiectivele expertizei contabile pot fi considerate de către expert ca insuficient explicitate, ceea ce îi pune în dificultate munca de expertiză, creându-i anumite confuzii privind ceea ce are de întreprins. În aceste cazuri, expertul contabil poate solicita organismului care a dispus efectuarea expertizei (instanţele de judecată sau organele de

urmările penală) să concretizeze în scris problemele care trebuie să formeze obiectul expertizei sau să le extindă pe cele formulate inițial, argumentând această necesitate. De exemplu, pentru lămuririrea obiectivelor formulate spre rezolvare către acesta, expertul contabil poate solicita organului care a dispus expertiza, efectuarea prealabilă a unor expertize tehnice, grafologice etc. din partea unor specialiști. Expertul nu poate extinde sau completa obiectivele expertizei decât cu încuviințarea organului care a dispus expertiza. De asemenea expertul contabil nu poate sa răspundă la întrebări care nu i-au fost puse sau care depăşesc competenţele sale.

5.2.4. Numirea expertului contabil

Numirea experţilor contabili se realizează de către organul care dispune efectuarea expertizei, după caz, prin ordonanţă (organul de urmărire penală) sau încheiere (organul de judecată).[52]

Expertizele contabile pot fi efectuate de către persoana care are calitatea de expert contabil, cu care figurează în Tabloul Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi, publicat anual în Monitorul oficial.

Solicitările adresate experţilor contabili privind efectuarea de expertize contabile nu pot fi refuzate decât dacã existã motive temeinice cum ar fi boală, concediu de odihnă, sarcini profesionale speciale etc.

Cu toate acestea, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să își analizeze posibilitatea de a-şi realiza misiunea în condiții de independenţã şi competenţã. Cu alte cuvinte, motive temeinice pentru refuzul efectuării expertizei contabile nu se referă la cazurile de incompatibilitate.

Expertul contabil este în incompatibilitate de a efectua expertiza contabilă, într-o anumită cauză, în următoarele situaţii:

- expertul este martor sau apărător al unei părți în aceeași cauză;
- expertul sau soţul (soţia) ori vreo rudă de-a sa apropiată, sunt interesați de finalizarea într-un anumit mod a expertizei, lucru care ar influența întocmirea cu obiectivitate a expertizei din partea expertului;
- a declanşat acţiunea penală;
- a emis mandat de arestare;

[52] idem

- a dispus trimiterea în judecată;
- face parte din sistemul organizatoric al uneia din părţile în proces;
- expertul s-a pronunţat asupra unor aspecte din obiectul dosarului de expertiză, de exemplu în calitate de organ de control, de conducere, tehnic de specialitate, ori ca executant al evidenței contabile, tehnico-operative etc.

Dacă expertul cunoaște că este incompatibil, acesta este dator să declare preşedintelui instanţei sau procurorului care supraveghează cercetarea penală, că se abţine de la efectuarea expertizei, cu prezentarea situației de incompatibilitate. Dacă expertul aflat în stare de incompatibilitate nu se recuză acesta poate fi recuzat de către oricare dintre părţi. Recuzarea se formulează oral sau scris, cu prezentarea cazului de incompatibilitate care constituie motivul recuzării, în cursul urmăririi penale şi judecătoreşti, de către oricare dintre părţi.

Recuzarea expertului se realizează cu respectarea, prevederilor Noului cod de procedura penala/ Noului cod de procedura civilă, după caz. Expertul contabil mai poate fi recuzat în următoarele cazuri[53]:

- *„el, soţul, ascendenţii ori descendenţii lor au interes în judecarea pricinii sau este soț, rudă sau afin, al unei părţi până la al patrulea grad inclusiv;*
- *între el şi una din părţi a fost o judecată penală în timp de 5 ani înaintea recuzării;*
- *este tutore, curator sau consilier judiciar al unei părţi;*
- *şi-a spus părerea cu privire la pricina ce se judecă;*
- *a primit de la una din părţi daruri sau făgăduieli de daruri ori altfel de îndatoriri;*
- *este vrăjmăşie între el, soţul sau una din rudele sale, până la al patrulea grad de rudenie inclusiv şi una din părţi, soţii sau rudele acestora până la gradul al treilea inclusiv."*

Partea interesată are dreptul să ceară ca, pe lângă expertul numit de instanță sau organul de urmărire penală, să participe la efectuarea expertizei, şi un expert contabil recomandat de ea. Acest expert va fi plătit de partea care îl solictă. Expertul solicitat în mod suplimentare de parte trebuie să figureze în Tabloul Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi. având drepturi egale cu experții numiți de instanță.

Participarea expertului contabil recomandat de parte la efectuarea expertizei reprezintă un drept al părții care nu poate fi încălcat. Cei doi experți (cel numit de instanță și cel numit de

[53] Noul cod de procedura penala/ Noului cod de procedura civila, art. 174 incompatibilitatea expertului/ art.332 - recuzarea expertului.

parte) au drepturi egale, rezultate din calitatea lor de experți, membri în Tabloul experților contabili autorizați.

Trebuie subliniat faptul că expertul desemnat de parte nu trebuie să acționeze ca apărător al părţii care l-a recomandat, ci să exercite mandatul primit cu competență, profesionalism şi independent problemele supuse expertizării, să fie imparţial şi animat de dorinţa stabilirii adevărului.

Expertul contabil numit să efectueze expertiza contabilă are următoarele **drepturi**[54] ***:***

- Expertul are dreptul să ia cunoştinţă de materialul dosarului necesar pentru efectuarea expertizei
- Expertul poate cere lămuriri organului judiciar care a dispus efectuarea expertizei cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei ce trebuie evaluate.
- Expertul poate cere lămuriri părţilor şi subiecţilor procesuali principali, cu încuviinţarea şi în condiţiile stabilite de organele judiciare.
- Expertul are dreptul la un onorariu pentru activitatea depusă în vederea efectuării expertizei,
- Expertul are obligaţia de a se prezenta în faţa organelor de urmărire penală sau a instanţei de judecată ori de câte ori este chemat şi de a-şi întocmi raportul de expertiză cu respectarea termenului-limită stabilit în ordonanţa organului de urmărire penală sau în încheierea instanţei.

Expertul contabil este **obligat:**

- să sesizeze organul judiciar dacă se află în situaţia de abţinere sau recuzare;
- întârzierea sau refuzul nejustificat de efectuare a expertizei atrage aplicarea unei amenzi judiciare, precum şi răspunderea civilă a expertului sau a instituţiei desemnate să o efectueze pentru prejudiciile cauzate.[55]
- să efectueze în mod imparțial activitatea de expertiză;
- să execute personal, cu competenţă şi la termen, mandatul încredinţat de organul juridic;
- să respecte normele legale privind expertiza contabilă;

[54] Noul cod de procedura penală, prevăzut de Legea nr. 135/2010 privind Noul Cod de Procedură Penală, publicată în Monitorul Oficial nr. 486 din 15 iulie 2010, în vigoare din 1 februarie 2014, art. 175
[55] Idem

- să răspundă solicitărilor organului judiciar de a se prezenta în instanță pentru a oferi explicaţii suplimentare, a completa raportul de expertiză sau a efectua o expertiză suplimentară.

Expertul contabil are următoarele **interdicţii:**

- să efectueze lucrari pentru entități cu care sunt incompatibili sau se află în conflict de interese (entități la care au și calitatea de salariat, indiferent de natura și durata contractului de munca; în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul patru, inclusiv sau soți ai administratorilor entităților respective etc.)
- să încredinţeze unei alte persoane efectuarea expertizei pentru care a fost numit;
- să divulge către terți date din dosarul cauzei;
- să depună la dosarul cauzei sau la raportul de expertiză, documente ridicate de la alte părţi;
- să ridice la domiciliul său dosarul cauzei sau materialele din acesta;
- să se implice în inventarierea sau actualizarea evidențelor contabile entității care reprezintă parte în dosar;
- să ofere copii după raportul de expertiză părţilor în cauză sau terţilor.

5.2.5. Procedura de efectuare a expertizei contabile judiciare

Expertiza contabilă trebuie efectuată de către expertul contabil după primirea actului de numire din partea organului judiciar în cadrul unui termen stabilit. Acest termen se fixează în scris, prin ordonanţă, proces-verbal sau încheiere, de către organul care a dispus efectuarea expertizei.

Procedura de efectuare a expertizei contabile presupune:

1. *examinarea documentelor aflate la dosarul cauzei;*
2. *examinarea unor documente aflate la părţi sau terţi;*
3. *audierea și analiza explicaţiilor părţilor, inclusiv ale martorilor;*
4. *analiza actelor de control sau dosare de expertiză anterioare efectuate în aceeaşi cauză.*

1. *Examinarea materialului documentar cuprins în dosarul cauzei* se realizează la sediul organului care a dispus expertiza. Expertul poate cere lămuriri organului de urmărire penală sau instanţei de judecată cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei.

În situația, materialul aflat la dosarul cauzei nu este suficient pentru efectuarea expertizei contabile, expertul contabil poate solicita în scris şi motivat, organului beneficiar, completarea acestuia.

Există numeroase situații când documentele aflate la dosar nu sunt suficiente pentru a se putea răspunde la obiectivele fixate, fiind necesară cercetarea şi a altor acte sau a evidenţelor tehnice operative, contabile, statistice, care se află la părţile în litigiu. Atunci când expertul contabil apreciază că documentele din dosarul cauzei nu sunt suficiente pentru a răspunde la obiectivele expertizei, expertul poate examina documente necesare (acte, evidenţe) aflate la părţi sau terţi (expertiza la faţa locului). Sunt însă situaţii în care se utilizează expertiza la faţa locului şi trebuie cercetate alte documente decât cele aflate la dosarul cauzei.

2. Examinarea unor documente aflate la părţi sau terţi (expertiză la faţa locului)

În procesele civile, pentru expertiza la faţa locului a documentelor aflate în dosarul cauzei dar şi a altor documente care nu se regăsesc în dosarul cauzei însă au legătură cu cauza, expertul contabil are obligaţia să anunţe părţile despre data şi locul efectuării acesteia. Anunţarea părţilor se face în scris, prin sistemul de expediere cu recomandată, cu confirmare de primire. Neprezentarea la data și locul stabilit, nu atrage însă nicio nicio obligaţie din partea expertului contabil.

În cauzele penale, examinarea unor documente aflate la sediul (domiciliul) părţilor sau la terţi se poate realiza doar ca excepție, cu încuviinţarea organului de urmărire penală sau instanţa de judecată, în condiţiile stabilite de către acestea.

3. Audierea şi analiza explicaţiilor părţilor, inclusiv ale martorilor;

Cu ocazia efectuării expertizei, părţile au obligaţia să ofere expertului contabil orice lămuriri solicitate în legătură cu obiectivele expertizei. În analiza explicaţiilor date de părţi sau martori se va ține seama doar de acele explicații care sunt în concordanță cu datele din dosar.

Ca excepție, în cauzele penale, părţile pot da expertului contabil explicaţiile necesare şi expertul poate proceda la analiza acestora numai cu încuviinţarea şi în condiţiile stabilite de organul care a dispus efectuarea expertizei (instanța de judecată sau organul de urmărire penală).

Audierea şi analiza explicaţiilor părţilor, inclusiv ale martorilor se impune pentru clarificarea totală a nelămuririlor în cauza cercetată dar și pentru a evita obiecţiunile ulterioare

ale acestora. De exemplu, la o fabrică de conserve, care folosea borcane de sticlă pentru ambalarea conservelor, a fost eliberat din muncă şeful depozitului. La predarea gestiunii nu s-au formulat pretenţii. După 3 luni de la desfacerea contractului de muncă, agentul economic a înaintat la procuratură un material din care rezultă că la predarea gestiunii fostul şef de depozit a prezentat, pe data de 8 iunie, un bon fictiv de predare la secţia de producţie a 3000 borcane. Susţinerea lucrătorilor din secţia de producţie potrivit căreia bonul este fals a fost confirmat şi de expertiza grafologică, care a deminstrat că semnătura de pe bon este falsă şi nu aparţine persoanei al cărei nume figura pe bon ca primitor. Învinuitul a informat şi susţinut că el nu ştie de falsul de semnătură de pe bon şi că în ziua de 8 iunie a predat efectiv la secţia de producţie cele 3000 borcane, argumentând că în ziua respectivă secţia de producţie n-ar fi putut ambala cantitatea de produse dacă n-ar fi primit borcanele respective.

Având în vedere susţinerile învinuitului, expertul contabil a cercetat situaţia secţiei de producţie pe luna iunie, constatând:

- stoc de borcane la 1 iunie, conform listei de inventar 2600 borcane
- intrări în secţie pe perioada 1-8 iunie 86000 borcane
- eliberat din secţie pe perioada 1-8 iunie 81300 borcane
- stoc scriptic în secţie în dimineaţa zilei de 9 iunie 7300 borcane
- borcane sticlă ambalate şi livrate în ziua de 9 iunie, prevăzute în documentele de livrare 10000 borcane

Această situaţie a dat expertului contabil posibilitatea să tragă concluzia că, dacă secţia de producţie n-ar fi primit în ziua de 8 iunie cele 3000 de borcane, n-ar fi putut ambala în borcane şi livra în ziua de 9 iunie cele 10000 borcane conserve. În plus, expertul contabil a constatat că numerele de ordine ale bonurilor de predare către secţia de producţie erau stabilite cronologic.

4. A*naliza actelor de control sau a dosarelor de expertiză anterioare efectuate în aceeaşi cauză.*

Pentru asigurarea calităţii expertizei contabile se impune în mod suplimentar analiza actelor de control sau a dosarelor de expertiză efectuate anterior în aceeaşi cauză. Acest lucru este necesar pentru ca expertul să se convingă asupra faptului că au fost efectuate corect întocmite calculele, au fost delimitate corect perioadele de gestiune şi dacă au fost respectate

normele legale în vigoare. Expertul contabil trebuie să prezinte datele în mod comparativ pe fiecare problemă, prezentând comparativ situația stabilită de control şi de eventuala expertiză anterioară şi cea stabilită de expertiza contabilă curentă.

Dacă în cauza respectivă s-au efectuat mai multe acţiuni de control privind aceeaşi problemă şi procesele verbale de control consemnează concluzii diferite, expertul contabil trebuie să analizeze separat fiecare concluzie evidențiată în procesele de control și să își prezinte de asemenea poziţia sa faţă de aceste concluzii.

Aceste consultări ale actelor de control sau a dosarelor de expertiză anterioare efectuate în aceeaşi cauză este obligatoriu de realizat doar atunci când expertiza ar reduce în mod substanţial prejudiciul stabilit de control, în rest ele fiind facultative.

În urma parcurgerii etapelor de realizare a expertizei contabile, expertul contabil se poate afla la un moment dat în imposibilitatea efectuării expertizei la termenul stabilit de organele beneficiare. Astfel de situații are putea fi reprezentate de:

- actele puse la dispoziţia expertului contabil sunt insuficiente;
- volumul documentelor supuse cercetării este excesiv;
- se impune necesitatea unui prealabil control gestionar de fond și actualizarea evidențelor;
- se impune necesitatea efectuării prealabile a unei expertizei tehnice sau grafologice;
- obiectivele expertizei contabile sunt formulate incoerent.

Expertul contabil este obligat să analizeze cu responsabilitate și competență materialul de la dosarul cauzei, şi numai în situaţii absolut necesare să recurgă la exprimarea imposibilităţii efectuării expertizei în condițiile date și să solicite astfel o prelungire a termenului de soluţionare a cauzei. O astfel de cerere de prelungire adresată organului care a dispus expertiza trebuie să fie bine motivată de către expert.

5.2.6. Actele de expertiză contabilă judiciară – conţinut şi valorificare

Cu ocazia efectuării expertizei contabile, expertul întocmeşte, după caz, următoarele acte:

- raportul de expertiză contabilă;
- răspunsul în scris la obiecţiunile formulate de părţi asupra raportului de expertiză contabilă;
- suplimentul de expertiză contabilă;
- lămuriri suplimentare în scris;
- decontul de cheltuieli privind costurile expertizei contabile;
- proces –verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile.

Raportul de expertiză contabilă este documentul care concretizează activitatea expertului contabil numit să efectueze o lucrare. Raportul de expertiză contabilă cuprinde 3 capitole:

a) **Capitolul I** INTRODUCERE, în care se arată organul de urmărire penală sau instanţa de judecată care a dispus efectuarea expertizei, cauza şi natura sa (civil sau penal); data când s-a dispus efectuarea acesteia, numele şi prenumele expertului, actul de numire a expertului contabil; data şi locul unde a fost efectuată, data întocmirii raportului de expertiză, părţile; prejudiciul sau suma în litigiu; obiectivul expertizei şi întrebările la care urmează să răspundă expertul contabil;

b) **Capitolul II** DESFAŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE care prezintă descrierea în mod detaliat a operaţiilor de efectuare a expertizei, obiecţiile sau explicaţiile părţilor, precum şi analiza acestor obiecţii ori explicaţii în lumina celor constatate de expert.

c) **Capitolul III** CONCLUZII care cuprind răspunsurile la întrebările pusem, părerea expertului asupra obiectului expertizei şi cuantumul prejudiciului stabilit. Aceste răspunsuri se formulează clar, concis şi precis.

Detalii despre conținutul Raportului de expertiză sunt prezentare pe larg în Anexa 1 Standardul profesional nr. 35 privind expertizele contabile, respectiv Norma 353 secțiunea 3531 Redactarea raportului de expertiză contabilă

În redactarea *Raportului de expertiză contabilă* este necesar să se asigure:

- prezentarea corectă şi clară a obiectivelor puse spre rezolvare expertului;

- analiza competentă, completă şi complexă a obiectivelor expertizei;
- toate constatările expertului trebuie susținute de documente legale;
- fundamentarea rezultatelor expertizei pe date reale care au la bază documente legale și nu pe presupuneri sau supoziții;
- utilizarea doar de documente pentru care există încuviințarea organului care a dispus expertiza;
- aplicarea şi interpretarea corectă a reglementărilor legale;
- folosirea concluziilor expertizei tehnice, dacă există o astfel de expertiză tehnică la dosarul cauzei;
- evidențierea cauzelor ce au condus la diferenţe ale rezultatelor expertizei comparativ rezultatele expertizelor anterioare;
- concordanţa deplină între constatările efectuate de expert pe parcursul desfășurării raportului de expertiză, inclusiv şi în capitolul de concluzii;
- evaluarea cu cât mai mare exactitate a valorii prejudiciului;

În anumite situații, Raportul de expertiză contabilă nu este întocmit corespunzător și prezintă deficiențe. Astfel de situații pot fi reprezentate de următoarele:

- atunci când materialul pus la dispoziţie nu este suficient sau nu au fost luat în discuție integral;
- documentele examinate nu sunt autentice, fiind prezentate direct de părţile interesate;
- nu se răspunde sau se răspunde neclar la obiectivele stabilite;
- nu au fost luate în considerare şi explicate diferenţele stabilite de control;
- există discordanțe între capitolul descriptiv şi cel concluzii al raportului;
- reglementările legate luate în considerare sunt aplicabile altei perioade de timp decât celei cuprinse în cauza expertizei;
- au fost utilizate metode și tehnici depășite sau greșite pentru clarificarea obiectivelor;
- documentele supusei analizei nu au fost analizate în mod competent;
- concluziile sunt bazate pe presupuneri sau asimilări și nu pe calcule fundamentate economic sau pot fi prezentate concluzii cu mai multe variante;

- concluzii vizează aspecte care depăşesc drepturile expertului contabil;
- concluziile expertizei contabile sunt în contradicţie cu celelalte probe ale dosarului;
- concluzii care conţin elemente neconcordante cu cele capitolul discriptiv etc.

Conţinutul nesatisfăcător al raportului de expertiză contabilă poate fi datorat:

- expertului contabil care a tratat superficial și insuficient problematica supusă cercetării, nu s-a bazat în totalitate pe acte doveditoare, a aplicat metode neadecvate din punct de vedere ştiinţific etc.
- organului beneficiar care nu a formulat corect și complet obiectivele, nu a chemat părţile pentru a fi chestionate, nu a solicitat părţilor explicaţii în cursul efectuării expertizei;

Valorificarea expertizei contabile în activitatea judiciară constă în însuşirea concluziilor acesteia de către organul beneficiar deoarece acesta răspunde de hotărârea ce se pronunţă pe baza probelor. În sistemul de neierarhizare a probelor, expertiza contabilă nu este acceptată ca superioară altor probe, ponderea sa fiind egală cu a oricărui alt mijloc de probă în procesele civile și penale.

În cauzele civile, raportul de expertiză contabilă este examinat, mai întâi de părţile cauze care pot formula *obiecțiuni în scris la raportul de expertiză contabilă*. Expertul contabil este obligat să formuleze și să depună la organul beneficiar răspuns în scris la obiecțiunile formulate de părţile în litigiu asupra raportului de expertiză contabilă. Există situații când după examinarea raportului de expertiză contabilă de către părţi şi organul beneficiar se ajunge la concluzia că raportul de expertiză contabilă este necorespunzător. În asemenea situaţii, organul care a dispus efectuarea expertizei poate dispune la cererea părţilor sau din oficiu, măsuri de refacere sau de completare a expertizei contabile.

Modalitățile de completare a raportului de expertiză pot consta în audieri a expertului contabil le efectuează în fața instanţelor de judecată sau în *lămuriri suplimentare în scris* care pot lua forma unui *supliment de expertiză contabilă*. Acest supliment de expertiză contabilă se dispune de către organul care a ordonat expertiza, din oficiu sau la cererea părţilor, atunci când sunt necesare clarificări ce nu pot fi realizate prin audiere iar concluziile raportului de expertiză contabilă nu corespund integral solicitării obiectivelor formulate. Suplimentul de expertiză are

caracterul unei expertize în continuare care va trebui să răspundă în mod limitat la obiectivele adăugate sau rămase de clarificat. Acesta se redactează separat, ca o lucrare de sine stătătoare, şi nu ca o continuare a primului raport de expertiză, dar care însă urmează aceleaşi reguli ca raportul iniţial. Acest supliment de expertiză contribuie la eliminarea oricăror erori în cunoaşterea adevărului şi este parte integrantă din raportul de expertiză contabilă.

În cazul în care, organul beneficiar nu este lămurit prin expertiza efectuată, acesta poate dispune efectuarea unei noi expertize de către alt expert contabil.

Decontul de cheltuieli referitoare la costurile implicate de expertiza contabilă se întocmeşte şi se înaintează, împreună cu raportul de expertiză contabilă de către expertul contabil la organul care a dispus efectuarea expertizei.

Procesul-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile se întocmeşte de către expertul contabil în situaţii absolut necesare, atunci când nu efectua expertiza contabilă ca urmare a dificultăţilor întâmpinate.

Procesul-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile se întocmeşte, în două exemplare, după următoarea schemă:

Proces-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile

Întocmit de expertul ..... numit în dosarul nr..... al (denumirea organului care a dispus expertiza).

Partea I.: când, şi pe baza căror materiale a luat naştere cauza respectivă, esenţa ei, cuantumul lipsei, perioada la care se referă; obiectivele date spre rezolvare expertului contabil; materialului examinat, pe baza căruia urma să se efectueze expertiza contabilă.

Partea II.: motivele care au determinat întocmirea procesului-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile şi legislaţia pe care se sprijină expertul contabil, când a ajuns la această concluzir; propunerile pentru înlăturarea cauzelor care au dus la întocmirea procesului-verbal respectiv, în vederea efectuării expertizei contabile.

În cazul când, pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei, pot fi soluţionate numai o parte din obiectivele stabilite, expertul contabil sesizează pe parcursul efectuării lucrării organul beneficiar, pentru a se lua măsurile necesare de rezolvare a tuturor obiectivelor puse expertizei sau întocmeşte raportul de expertiză contabilă răspunzând la obiectivele pentru care se pot obţine concluzii corespunzătoare, iar pentru celelalte arată motivele pentru care nu se poate răspunde şi ce lucrări sunt necesare în vederea efectuării expertizei.

Documentele de expertiză contabilă întocmite de expertul contabil respectiv raportul de expertiză contabilă, decontul de cheltuieli privind costurile expertizei, suplimentul la raportul de expertiză contabilă, lămuriri suplimentare în scris, proces-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei, răspuns la obiecțiunile formulate de părţilor se înaintează organului care a dispus efectuarea expertizei contabile.

5.2.7. Grupul experților judiciari (GEJ)

Potrivit reglementărilor legale în vigoare[56], expertizele contabile judiciare pot fi efectuate doar de către experții contabili înscriși în Grupul experților contabili judiciari, listă care se transmite Ministerului Justiției, pe specializări.

Înscrierea experţilor contabili în GEJ presupune îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții[57]:

a) au calitatea de expert contabil, dobândită în condiţiile legi, sunt înscrişi în Tabloul Corpului;
b) au statut de membri activi (au viza la zi, condiționată de depunerea Raportului anual pentru anul anterior și achitarea cotizației pentru anul în curs în întregime);
c) au depus cererea de înscriere pentru susţinerea testului şi înscriere în GEJ;
d) au promovat testul de verificare a cunoştinţelor privind regulile procedurale de efectuare a expertizelor contabile judiciare;
e) se bucură de o moralitate ireproşabilă.

Experţii contabili judiciari sunt obligați să respecte reglementările emise de Corp, prevederile Codului etic naţional al profesioniştilor contabili şi ale Standardului profesional nr. 35 și în mod suplimentar regulile procedurale prevăzute de Codul de procedură civilă si Codul de procedură penală, cu privire la efectuarea expertizelor contabile judiciare dispuse de organele beneficiare.[58]

Experții contabili judiciari sunt obligați să prezinte rapoartele de expertiză contabilă judiciară precum pentru a fi supuse auditului de calitate. Această obligație revine tutuor

[56] Normele nr. 1044/2010 privind îmbunătățirea activității de expertiză contabilă judiciară, aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 10/200 din 21.07.2010, cu modificările ulterioare
[57] Idem Art. 2 (1)
[58] Idem art Art. 18 (1)

experților contabili judiciari indiferent dacă aceștia au calitatea de expert numit de instanță (sau de organul de urmărire penală) sau dacă acesta este expert parte.

Pentru asigurarea standarde cât mai ridicate de calitate în efectuarea expertixelor contabile judiciare, experţii contabili judiciari înscrişi în GEJ sunt evaluaţi din doi în doi ani în vederea continuării activităţii de expertiză contabilă judiciară. Filialele Corpului experților contabilor și ai contabililor autorizați (filialele CECCAR) organizează periodic cursuri de instruire și perfecționare la care experții contabili judiciari sunt obligați să participe, fiind necesar ca aceștia să efectueze un minim 40 de ore pe an de pregătire profesională, din care 20 de ore de curs, la disciplinele care au tangenţă cu activitatea de expertiză contabilă judiciară.

5.3 Expertiza contabilă extrajudiciară sau amiabilă

Expertiza contabilă extrajudiciară sau amiabilă este aceea realizată în afara unor acțiuni în justiție ci ele servesc pentru fundamentarea preliminară a unor acțiuni în justiție, fundamentarea unor decizii, concilierea unor tranzacții comerciale sau de afaceri, contestarea unor acte de control administrative etc.[59] Acestea nu au calitatea de mijloc de proba în justiţie.

Practica judiciară demonstrează că multe dintre expertizele contabile formulate de către organele judiciare pentru clarificarea stării de fapt economico-financiară sunt un rezultat al defcienţelor din sistemul de documente şi evidenţă al entității economice, ce se constituie parte în dosarul civil sau penal aflat pe rolul instanței.

De asemenea, în situaţiile de contestare a deciziilor de imputare pentru stabilirea răspunderii materiale, persoana fizică în cauză să aibă dreptul de a solicita efectuarea expertizei contabile, ca mijloc de fundamentare a contestaţiei, şi de apărare în condiţii de legalitate, dacă se consideră neîndreptăţită. Această expertiză poate constitui mijloc de probă pentru decizia finală, de imputare, de stabilire a răspunderii materială, după contestare, pe cale administrativă. Practica confirmă situaţii în care conducerile agenţilor economici emit cu multă uşurinţă decizii de imputare şi stabilesc răspunderi materiale pe baza datelor din documente şi evidenţe care sunt ţinute necorespunzător, cu erori şi inexactităţi sau care conţin date neconforme cu realitatea şi normele legale. Acest procedeu dovedeşte nefundamentarea deciziei de imputare şi trecerea efortului de soluţionare a unor asemenea situaţii de la nivelul conducerii agenţilor economici în cauză către organele de anchetă şi judecată.

[59] Standardul profesional nr. 35 Expertizele contabile

Utilizarea expertizei contabile ca mijloc de fundamentare a deciziei de imputare, constatate pe cale administrativă, contribuie la creşterea exigenţei aparatului financiar-contabil şi a conducerii agenţilor economici pe linia ridicării calităţii sistemului de informare pe bază de documente şi evidenţe, a păstrării integrităţii patrimoniului şi respectării legalităţii. Totodată, acest procedeu înlătură orice urmă de subiectivism sau de inexactitate pe linia stabilirii răspunderii materiale.

Expertiza contabilă extrajudiciară, amiabilă, poate fi utilizată şi pentru certificarea situațiilor financiare ale entităților economice. Aceste analize şi certificări financiar-contabile asupra situaţiei patrimoniului unui agent economic şi a posibilităţilor acestuia de a genera profit, de a fi rentabil, constituie dovada demnă de încredere pentru terţi (alţi agenţi economici) în vederea intrării în relaţii de comerţ. Prin aceste expertize contabile extrajudiciare se previne stabilirea de relaţii comerciale cu entități pentru care există riscuri majore privind starea financiară precară a entității respectiv riscul de faliment iminent.

Expertiza extrajudiciară este urgent reclamată de manifestare plenară a liberei iniţiative în condiţiile economiei de piaţî, fiind o cale eficientă de asistenţă de înaltă specialitate a oricărei afaceri care se vrea ferită de riscuri şi asigurată de reuşită.

În condiţiile noii economii care ridică tot mai multe probleme teoretice, legale şi metodologice privind fenomenele economico-financiare, expertizele contabile sunt extrem de utile pentru tehnicienii contabilităţii, pentru acţionari, deponenţi, creditori, pentru magistraţi, avocaţi, fisc, precum şi pentru oamenii de afaceri în general.

5.4. Exemplu de Raport de Expertiza judiciară

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL CLUJ
SECŢIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL
DOSAR nr. ..... / ..... / 2014
Termen : 02. 03 .2017

EXEMPLU

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ JUDICIARĂ
ÎN DOSARUL NR. ..... / .... / 2014 AL CURȚII DE APEL CLUJ

EXPERT CONTABIL ŞI FISCAL
.....

CLUJ-NAPOCA
2017

CAPITOLUL I,
INTRODUCERE

Subsemnatul : **.....**, expert contabil şi fiscal, domiciliată în Cluj-Napoca, strada ..... Jud.Cluj , posesor al carnetului de expert contabil nr. ..... şi consultant fiscal nr..... vizate pe anul 2017, înscris în Tabloul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR) Filiala Cluj şi Camera Consultanților Fiscali din România , înscris în Grupul Experţilor Judiciari - Ministerul Justiției, Biroul de expertize judiciare de pe lângă Tribunalul Cluj legitimație ...../01.06.2011.

Am fost numit expert contabil judiciar prin Încheierea de ședință din data de 17.11.2016 în vederea efectuării expertizei contabile judiciare în **DOSARUL nr. ..... / ..... / 2014 al Curții de Apel Cluj** .

Lucrările expertizei contabile judiciare s-au efectuat în perioada 25.11.2016 – 28.02.2017 la sediul profesional al expertului judiciar desemnat şi la sediul Arhivei Curții de Apel Cluj .

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei contabile judiciare este:

1. **DOSARUL nr. ..... / ..... / 2014 al Curții de Apel Cluj** (documentele examinate sunt cele existente la dosar);
2. Legea nr. 82/1991 ,Legea Contabilităţii republicată;

3. Legea nr. 571/2003 respectiv 227/2015 privind Codul fiscal;
4. O.G. nr. 92/2003/R, respectiv 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările şi completările ulterioare;
5. Codul civil şi Codul de procedură civilă ;
6. Standardul profesional 35 revizuit ediția VII CECCAR, referitor la Expertiza contabilă ;
7. Legea 31/1990 Legea societăților comerciale republicată ;
8. H.G. nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor şi deşeurilor de ambalaje ;
9. OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu aprobată prin Legea nr. 105/2006;
10. HG nr. 1050/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003;
11. Legii nr. 500/2002 privind finanţele publice ;
12. Ordinului nr. 578/2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuţiilor şi taxelor datorate la Fondul pentru mediu, cu modificările şi completările ulterioare;
13. HG nr. 1/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare şi funcţionare a Administraţiei Fondului pentru mediu;
14. H.G nr. 856 din 16 august 2002 privind evidența gestiunii deşeurilor şi pentru aprobarea listei cuprinzând deşeurile, inclusiv deşeurile periculoase.

DOCUMENTE FINANCIAR CONTABILE PREDATE PENTRU EXPERTIZĂ :

Documente care fac parte din materialul predat de SC..... SRL reprezentată convențional de.....–Societate Civilă de Avocați din dosarul cu nr. ..... / ..... / 2014 al Curții de Apel Cluj :

1. Adeverințele nr.: 128/08.04.2011; 274/31.05.2011; 389/ 30.06.2011; 090/29.07.2011; 090/30.09.2011; 090/30.11.2011; 090/31.01.2012; 090/29.02.2012; 090/30.03.2012; 090/31.05.2012; 090/31.07.2012; 090/31.08.2012 ; emise de operatorul economic autorizat Sergent Paper .
2. Nota de informare din data de 16.10 2013 emisă de Leo Team .
3. Răspunsul comunicat de SC Mucart SA ca urmare a adresei emise de SC.ANTARES SRL cu nr.257/17.10.2013 .
4. Răspunsul comunicat de SC Brioten Cosmetics SRL.
5. Adresa nr.2545 /18.10.2013 emisă de SC Remat SA Cluj de confirmare a cantităților prevăzute în adresa nr.2536/17.10.2013.
6. Adresa nr.252 / 17.10.2013 emisă de SC Ave SRL Cluj.
7. Adresa transmisă de către Ule Industrial Limited privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.
8. Adresa transmisă de către Global Furniture Co privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.
9. Adresa transmisă de către Chairamx Co Ltd privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.
10. Raportul de Inspecție Fiscală nr. 200/12.11.2013 al Ministerului Mediului și Schimbărilor Climatice ; Administrația Fondului pentru Mediu ; Direcția venituri ; Serviciul de Inspecție Fiscală

11. Decizia de impunere nr. 200/12.11.2013 privind obligaţiile suplimentare de plată la Fondul de Mediu stabilite de inspecția fiscală a Ministerului Mediului şi Schimbărilor Climatice ; Administrația Fondului pentru Mediu ;Direcția venituri ; Serviciul de Inspecție Fiscală.

Împrejurările şi circumsţantele în care a luat naştere litigiul sunt:

SC …… S.R.L. - CUI: ….. din mun. Cluj- Napoca, ……., jud. Cluj, a făcut obiectul unei inspecţii fiscale pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 privind modul de evidenţiere, calcul, constituire, declarare şi virare a obligaţiilor la bugetul Fondului pentru mediu şi stabilirea eventualelor diferente suplimentare de plată şi calculul accesoriilor aferente.

În urma inspecției fiscale efectuate de către Ministerului Mediului și Schimbărilor Climatice, Administrația Fondului pentru Mediu, Direcția venituri Serviciul de Inspecție Fiscală au fost întocmite: Raportul de Inspecție Fiscală nr. ..... al 11 și Decizia de impunere nr. ..... privind obligațiile suplimentare de plată la Fondul de Mediu stabilite de inspecția fiscală .

Prin Decizia de impunere nr. ..... organele de inspecție fiscală din cadrul Ministerului Mediului și Schimbărilor Climatice, Administrația Fondului pentru Mediu, Direcția venituri, Serviciul de Inspecție Fiscală au stabilit următoarele obligații suplimentare de plată la Fondul de Mediu:

Tabelul nr.1

Nr. Crt.	**Denumire creanță fiscală**	**Contribuția stabilită suplimentar , Obligații accesorii de plată(lei)**
1.	Obligație fiscală principală	664.247
2.	Dobânzi de întârziere	358.565,65
3.	Penalități de întârziere	99.637,05
	TOTAL	1.122.450

Baza de impunere a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin controlul documentelor financiar contabile în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 .

Acestea au constatat că societatea a achiziţionat din spaţiul intracomunitar şi import bunuri ambalate dar şi ambalaje din piaţa internă necesare ambalării produselor finite.

Achiziţiile de bunuri ambalate din piaţa externă şi ambalajele achiziţionate din piaţa internă necesare ambalării produselor finite, generează obligaţii de plată la bugetul Fondului pentru mediu, pentru ambalajele aferente bunurilor ambalate introduse pe piaţa naţională.

Baza de impunere, pentru stabilirea obligaţiilor de plată la Fondul pentru mediu, o reprezintă diferenţa dintre obiectivele anuale prevăzute de **HG** nr. 621/2005, privind gestionarea ambalajelor şi a deşeurilor de ambalaje, cu modificările şi completările ulterioare şi obiectivul efectiv realizat de operatorul economic.

În urma controlului efectuat asupra documentelor prezentate s-au constatat urmatoarele:

- în perioada supusă inspecţiei fiscale, ianuarie 2008 - decembrie 2012, societatea a achiziţionat din piaţa extemă (importuri şi achiziţii UE), bunuri ambalate respectiv: fotolii, cuiere, scaune, componente scaune etc.; De

asemenea societatea achiziţionează şi din piaţa internă, ambalaje (cutii carton, saci, folie, paleţi etc.) pentru ambalarea produselor finite obţinute;

- bunurile introduse pe piaţa naţională sunt ambalate în ambalaje de hârtie-carton, plastic şi lemn;
- societatea este responsabilă pentru gestionarea deşeurilor de ambalaje generate prin introducerea pe piaţă a ambalajelor aferente bunurilor ambalate.

La începutul inspecţiei fiscale societatea deţinea parţial gestiunea deşeurilor de ambalaje şi a fost prezentată în sistem electronic organelor de control;greutatea ambalajelor aferente bunurilor ambalate introduse pe piaţa naţională a fost stabilită pe baza cantităţilor din DVI/factură iar greutăţile pentru fiecare tip de material (hârtie, plastic, lemn)au fost determinate prin estimare procentual în funcţie de tipul produselor şi furnizorul acestora pe baza „Procesului verbal pentru determinarea cantităţilor de ambalaje introduse pe piaţa naţională”nr.822/04.10.2013 anexa nr.10).

La data începerii inspecţiei fiscale societatea avea o evidenţă a cantităţilor de ambalaje introduse pe piaţa naţională pentru ambalajele folosite la ambalarea produselor finite produse dar nu avea o evidenţă a deşeurilor de ambalaje a achiziţiilor din piaţa externă.

O parte din bunurile ambalate achiziţionate din afara pieţei naţionale, de către societate, au fost vândute către clienţii interni cu ambalaj cu tot, organele de control ţinând cont de ambalajul acestor bunuri, doar la momentul achiziţiei.

După desuspendarea inspecţiei fiscale societatea a prezentat:

1.Contractul de vânzare -cumpărare nr. CJR 13/02.07.2012 încheiat cu SC AVE Harghita Salubritate SRL;
2.Contractul de prestări servicii salubritate nr 98/16.03.2010 încheiat cu SC AVE Cluj SRL;
3.Contractul de vânzare -cumpărare nr.50/05.03.2008 încheiat cu SC A.S.A. SERVICII ECOLOGICE SRL;
4. Contractul de achiziţie nr 310/08.03.2011 încheiat cu SC ECOLIGHT PAPER SRL;
5.Contractul comercial f.n./09.01.2006 încheiat cu SC BRIOTEN COSMETICS SRL:
6. Contract comercial de achiziţii deşeuri plastic nr 703/09.03.2007 încheiat cu FORTIS GRUP SRL;
7. Contractul de colectare deşeuri reciclabile nr. fn/25.11.2011 încheiat cu SC LEO TEAM SRL;
8. Contractul de vânzare- cumpărare nr.86/18.08.2009 încheiat cu SC REMATINVEST SRL;
9. Contractul nr. 6/18.01.2010 încheiat cu SC REMAT CLUJ SA
10. Contractul de vânzare -cumpărare nr. 2506/22.10.2009 încheiat cu SC REMAT BUCUREŞTI SUD SRL;
11. Contract comercial de achiziţii nr. 117/10.03.2011 încheiat cu SC SERGENT PAPER SRL;
12. Contract de colectare si transport deşeuri solide nepericuloase nr. CL 36/25.02.2010 încheiat cu SC VALMAX IMPEX SRL;
13. Contract de vânzare - cumpărare nr 61/12.12.2006 încheiat cu SC VRANCART SA;

Instanța, în temeiul art. 96 NCPC, raportat la dispoziţiile art. 131 NCPC şi ale art. 10 din Legea nr. 554/2004, constată că este competentă general, material şi teritorial să soluţioneze pricina.

Reprezentanta reclamantei solicită admiterea cererilor în probaţiune, respectiv proba cu înscrisuri depusă la dosarul cauzei şi proba cu expertiza contabilă.

Arată că prin cererea de chemare în judecată în primul ciclu procesual s-a contestat şi cuantumul obligaţiilor fiscale stabilite prin decizia administrativă. Prin urmare apreciază că se impune efectuarea unei expertize contabile având ca teză probatorie determinarea cu exactitate a cuantumului acestor obligaţii fiscale deoarece modul de calcul efectuat de pârâtă este nelegal având în vedere toate înscrisurile depuse de către reclamantă.

Se mai arată că trebuia luat în calcul faptul că există o diferenţă între greutatea brută a coletului şi greutatea netă a acestuia pentru a se putea determina cu exactitate greutatea ambalajului.

În scopul clarificării şi evaluării acestor aspecte şi a împrejurărilor care prezintă importanţă, s-a considerat necesară şi opinia unui expert astfel s-a dispus de către onorata instanţă efectuarea în cauză a unei expertize contabile judiciare având următorul obiectiv:

OBIECTIVUL NR.1

Determinarea, de către expertul contabil numit în cauză, a cuantumului obligațiilor fiscale datorate în baza H.G. nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje și OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, având în vedere cantitățile reciclate ,rezultate din următoarele documente:

1.Adeverințele nr.: 128 /08.04.2011 ; 274/31.05.2011 ; 389/ 30.06.2011 ; 090/29.07.2011 ; 090/30.09.2011; 090/30.11.2011 ; 090/31.01.2012 ; 090/29.02.2012; 090/30.03.2012; 090/31.05.2012; 090/31.07.2012; 090/31.08.2012; emise de operatorul economic autorizat Sergent Paper .

2. Nota de informare din data de 16.10 2013 emisă de Leo Team .

3. Răspunsul comunicat de SC Mucart SA ca urmare a adresei emise de SC.ANTARES SRL cu nr.257/17.10.2013 .

4.Răspunsul comunicat de SC Brioten Cosmetics SRL

5.Adresa nr.2545 /18.10.2013 emisă de SC Remat SA Cluj de confirmare a cantităților prevăzute în adresa nr.2536/17.10.2013

6.Adresa nr.252 / 17.10.2013 emisă de SC Ave SRL Cluj

7.Adresa transmisă de către Ule Industrial Limited privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs .

8. Adresa transmisă de către Global Furniture Co privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.

9. Adresa transmisă de către Chairamx Co Ltd privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă judiciară s-a făcut în perioada 21.02.2017 – 28.02.2017.

În cauză nu s-au efectuat şi folosit alte expertize contabile şi nu s-au utilizat lucrările altor experţi (tehnici,fiscali, etc.).

Citarea părților a fost făcută conform prevederilor legale pentru data de 23.01 2017 cu scrisoare de confirmare de primire și listă inventar cu VA 49996055834 și VA 49996055844 anexate prezentei expertize .

Termenul pentru pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă judiciară a fost fixat până la data de 26 ianuarie 2017 şi prelungit ca urmare a solicitării expertului contabil judiciar până la data de 02 martie 2017.

Responsabilitatea privind corectitudinea şi veridicitatea datelor şi documentelor puse la dispoziţia expertului revine celor care le-au întocmit şi prezentat.

Responsabilitatea expertului priveşte documentarea , analiza şi fundamentarea răspunsurilor exprimate potrivit normelor profesionale de lucru şi codului deontologic al profesiei contabile , astfel încât să poată răspunde obiectivelor stabilite de solicitantul expertizei.

Răspunsurile expertului bazate pe profesionalismul , obiectivitatea şi independenţa acestora , privesc exclusiv răspunsul la obiectivele expertizei aşa cum au fost ele formulate, ţinându-se seama de informaţiile actualizate, actele normative aplicabile şi practica în domeniul careia aparţine speţa expertizei contabile judiciare .

CAPITOLUL II .
DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE JUDICIARE

OBIECTIVUL NR.1

Determinarea , de către expertul contabil numit în cauză , a cuantumului obligațiilor fiscale datorate în baza H.G. nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje și OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu , având în vedere cantitățile reciclate ,rezultate din următoarele documente :

1. Adeverințele nr.: 128 /08.04.2011; 274/31.05.2011; 389/30.06.2011; 090/29.07.2011; 090/30.09.2011; 090/30.11.2011; 090/31.01.2012 ; 090/29.02.2012; 090/30.03.2012; 090/31.05.2012; 090/31.07.2012 ; 090/31.08.2012; emise de operatorul economic autorizat Sergent Paper .
2. Nota de informare din data de 16.10 2013 emisă de Leo Team .
3. Răspunsul comunicat de SC Mucart SA ca urmare a adresei emise de SC.ANTARES SRL cu nr.257/17.10.2013 .
4. Răspunsul comunicat de SC Brioten Cosmetics SRL.
5. Adresa nr.2545 /18.10.2013 emisă de SC Remat SA Cluj de confirmare a cantităților prevăzute în adresa nr.2536/17.10.2013 .
6. Adresa nr.252 / 17.10.2013 emisă de SC Ave SRL Cluj
7. Adresa transmisă de către Ule Industrial Limited privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.
8. Adresa transmisă de către Global Furniture Co privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.
9. Adresa transmisă de către Chairamx Co Ltd privind greutatea ambalajului pentru fiecare produs.

RĂSPUNS LA OBIECTIVUL NR.1

Pentru a răspunde la acest obiectiv expertul contabil judiciar a analizat următoarele documente :

1. Adeverințele nr.: 128 /08.04.2011; 274/31.05.2011; 389/ 30.06.2011; 090/29.07.2011; 090/30.09.2011; 090/30.11.2011; 090/31.01.2012 ; 090/29.02.2012; 090/30.03.2012 ; 090/31.05.2012 ; 090/31.07.2012; 090/31.08.2012; emise de operatorul economic autorizat Sergent Paper .
2. Nota de informare din data de 16.10 2013 emisă de Leo Team .
3. Răspunsul comunicat de SC Mucart SA ca urmare a adresei emise de SC.ANTARES SRL cu nr.257/17.10.2013 .
4. Răspunsul comunicat de SC Brioten Cosmetics SRL

5. Adresa nr.2545 /18.10.2013 emisă de SC Remat SA Cluj de confirmare a cantităţilor prevăzute în adresa nr.2536/17.10.2013 .

6. Adresa nr.252 / 17.10.2013 emisă de SC Ave SRL Cluj.

Expertul contabil judiciar prezintă mai jos determinarea cantităţilor reciclate , rezultate din documentele anexate prezentate mai sus şi valoarea acestora conform solicitării din obiectiv :

Conform articolului unic, pct. 7, lit. d) din Ordonanţa nr. 25/2008 pentru modificarea şi completarea de urgenţa a O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentiu mediu, se constituie venit la Fondul pentru mediu:

- o contribuţie de 2 lei/kg, datorată de operatori economici responsabili, pentru diferenţa dintre obiectivele anuale de valorificare sau incinerare în instalaţii de incinerare cu recuperare de energie a deşeurilor de ambalaje prevăzute în legislaţia în vigoare şi cantităţile efectiv valorificate sau incinerate cu recuperare de energie, pentru perioada 01.01.2008 - 22.07.2010.

Conform pc. 10 din Legea nr. 167 din 14 iulie 2010 privind aprobarea Ordonanţei de urgentă a Guvernului nr. 15/2010 pentru modificarea art. 13 alin. (2) din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu

- o contribuţie de 2 lei/kg, datorată de operatorii economici care introduc pe piaţa naţională ambalaje de desfacere şi bunuri ambalate, pentru diferenţa dintre cantităţile de deşeuri de ambalaje corespunzătoare obiectivelor de valorificare sau incinerare în instalaţii de incinerare cu recuperare de energie şi de valorificare prin reciclare prevăzute în anexa nr. 3 şi cantităţile de deşeuri de ambalaje efectiv valorificate sau incinerate în instalaţii de incinerare cu recuperare de energie şi valorificate prin reciclare;

1.CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚELE ENUMERATE MAI JOS EMISE DE OPERATORUL ECONOMIC **S.C. SERGENT PAPER S.R.L** Adeverințele nr : 128 /08.04.2011 ; 274/31.05.2011; 389/ 30.06.2011; 090/29.07.2011; 090/30.09.2011; 090/30.11.2011; 090/31.01.2012; 090/29.02.2012; 090/30.03.2012; 090/31.05.2012; 090/31.07.2012; 090/31.08.2012; cu mențiunea că pe aceste adeverințe se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități în numele SC.ANTARES SRL conform HG.856/2002 .

Tabelul nr.2

Nr. crt	**Luna / Anul**	**Hârtie/ Carton(kg)**	**Folie (kg)**	**Plastic(kg)**
1	Martie 2011	550	150	-
2	Mai 2011	290	110	-
3	Iunie 2011	280	130	-
4	Iulie 2011	128	140	-
5	Septembrie 2011	266	190	-
6	Noiembrie 2011	192	148	-
	TOTAL	**1.706**	**868**	

Tabelul nr.3

Nr. crt	Luna / Anul	Hârtie/ Carton(kg)	Folie (kg)	Plastic(kg)
1	Ianuarie 2012	843	100	-
2	Februarie 2012	274	180	-
3	Martie 2012	710	130	-
4	Mai 2012	845	125	-
5	Iulie 2012	720	78	-
6	August 2012	726	98	-
	TOTAL	**4.118**	**711**	-

Total general:

1.Hârtie/carton : 1.706 +4.118 = 5.828 kg

2.Folie : 868 + 711 = 1579 kg

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE PERIOADA 2011-2012 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 1 . 5.828 kg /anii 2011și2012 + 1.579 kg/folie anii 2011și2012 = 7.407 kg

B 1 . 7.407 kg/ deșeuri x 2lei/kg = 14.814 lei

2. CANTITATEA CE REZULTĂ DIN NOTA DE INFORMARE din data de 16.10 2013 EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **S.C. LEO TEAM SRL**

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE PERIOADA 2011-2012 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A2 . 3.312 kg/plastic anii 2011și2012 = 3.312 kg

B2 . 3.312 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 6.624 lei

3. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC MUCART SA** ca urmare a adresei emise de SC.ANTARES SRL cu nr.257/17.10.2013 ; cu mențiunea că pe aceste adeverințe se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități în numele SC.ANTARES SRL conform HG.621/2005 .

Tabelul nr.4

AN	Nr. Factura/data	Tip deseu	Cantitate kg
2008	ANT8CJ 00000025/10.01.2008	carton	1700
	ANT8CJ 00000357/22.01 .2008	carton	1750
	ANT8CJ 00 0011 58/1 4.02.2008	carton	1000
	AN T8CJ0000115.8/26.02.2008	carton	1200
	ANT8C J0000115 0/10.03.2008	carton	1500
	ANT8CJ 000029 00/14.04.2008	carton	400
	ANT8C J 00003445/06.05.2008	carton	630
	ANT8CJ 00 003768/16.05.2008	carton	600
	ANT8CJ 00004170/03.06.2008	carton	600
	ANT8CJ 00004170/19.08.2008	carton	630
Total an 2008.	**CARTON.**		**10.010**

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anul 2008 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 3. 10.010 kg/carton anul 2008 = 10.010 kg

B 3 . 10.010 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 20.020 lei

4. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC BRIOTEN COSMETIC SA** pentru anii 2008-2009 ; cu mențiunea că pe aceste adeverințe se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități în numele SC..... SRL conform HG.621/2005.

Tabelul nr.5

AN	Nr. Factura	Tip deșeu	Cantitate kg
2008	ANT8CJ00004251/04.06.2008	plastic	1970
Total 2008			**1970**
2009	ANT9CJ0 002773/24.04.2009	plastic	3180
	ANT9CJ00006682/21.10.2009	plastic	1270
Total 2009			**4450**

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anii 2008 și 2009 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 4 . 1.970 kg/ plastic an 2008 + 4.450 kg/plastic anul 2009 = 6.420 kg

B 4 . 6.420 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 12.840 lei

5. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC REMAT CLUJ SA** pentru anii 2008-2010 ; cu mențiunea că pe această adeverință se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități de carton în numele SC.ANTARES SRL conform HG.621/2005 .

Tabelul nr.6

AN	**Nr. Factura/data**	**Tip deșeu**	**Cantitate kg**
2008	ANT8CJ00004681/23.06.2008	carton	1.100
	ANT8C J00007712/09.10.2008	carton	630
	ANT8CJ0 00077.17/09.10.2008	carton	360
	ANTSCJ00008039/17.10,2008	carton	550
	ANT8CJ00008040/17.10,2008	carton	1020
	ANT8CJ 0000301B/17.10.2008	carton	400
	ANT8CJ00003078/20.10.2008	carton	1100
	ANT8C J00008771/06.11.2008	carton	1600
	ANT8C J00010021/11.12.2008	carton	700
Total 2008			**7860**
2009	ANT9CJ00000400/20.01.2009	carton,	1160
	ANT9 C J 00000535/23.01.2009	carton	1200
	ANT9CJ00001 181/17.02.2009	carton	1000
	ANT9CJ00002367/07.04.2009	carton	850
	ANT9CJ00002973/07.05.2009	carton	900
	AMT9CJ00004510/23.07.2009	carton	740
	ANT9C J 00006384/09.10.2009	carton	800
	ANT9C J 00006631/21.10.2009	carton	550
Total . 2009			**7190**
2010	ANT10C0000089/10.02.2010	carton	3200
Total 2010			**3200**

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anii 2008 și 2009 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 5 . 7.860 kg/ carton $_{\text{an 2008}}$ **+ 7.190 kg/carton** $_{\text{anul 2009}}$ **+ 3.200 kg/carton** $_{\text{anul 2010}}$ **= 18.250 kg**

B 5 . 18.250 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 36.500 lei

6. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC AVE CLUJ SA** pentru anii 2010-2011 ; cu mențiunea că pe această adeverință se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități de carton și plastic în numele SC..... SRL conform HG.621/2005 .

Tabelul nr.7

AN	Nr.Factura /data	Tip deșeu	Cantitate (kg)
2010	ANT10C00003265/10.05.2010	Carton	1149
	ANT10C00003858/04.06.2010	Carton	620
	ANT10C00004498/01.07.2010	Carton	393
	ANT10C00005072/28.07.2010	Carton	420
	Adeverință iulie	Carton	800
	ANT10C00005279/16.08.2010	Carton	290
	ANT10C00005510/25.08.2010	Carton	420
	ANT10C00006713/07.10.2010	Carton	810
	ANT10C00007257/28.10.2010	Carton	220
	Adeverință octombrie	Carton	820
	ANT10C00007661 /15.11.2010	Carton	290
	ANT10C00008755 /27.12.2010	Carton	245
	ANT10C00008826 /30.12.2010	Carton	210
TOTAL 2010	**CARTON**		**6687**
2010	ANT10C00003265 /10.05.2010	plastic	271
	ANT10C00004498 /01.07.2010	plastic	325
	ANT10C00005279 /16.08.2010	plastic	580
	ANT10C00007257 /28.10.2010	plastic	555
	ANT10C00008755 /27.12.2010	plastic	280
TOTAL 2010	**PLASTIC**		**2011**
2011	ANT11C00000617/31.01.2011	Carton	200
	ANT11C00000758/04.02.2011	Carton	550
	ANT11C00001273/24.02.2011	Carton	320
	ANT11C00003041/11.05.2010	Carton	390
	ANT11C00006589/04.10.2011	Carton	240
	ANT11C00006594/04.10.2011	Carton	280
	ANT11C00006593/04.10.2011	Carton	260
	ANT11C00006591/04.10.2011	Carton	330
	ANT11C00006595/04.10.2011	Carton	210
TOTAL 2011	**CARTON**	Carton	**2780**

	ANT11C00000617/31.01.2011	Plastic	
	ANT11C00000758/04.02.2011	Plastic	
	ANT11C00001273/24.02.2011	Plastic	
	ANT11C00003041/11.05.2010	Plastic	
	ANT11C00006589/04.10.2011	Plastic	150
	ANT11C00006594/04.10.2011	Plastic	
	ANT11C00006593/04.10.2011	Plastic	131
	ANT11C00006591/04.10.2011	Plastic	
	ANT11C00006595/04.10.2011	Plastic	
TOTAL 2011	**PLASTIC**	Plastic	**831**
2012	ANT12C00004090/07.06.2012		
TOTAL 2012	**CARTON**		**1827**
	ANT12C00004090/07.06.2012		
TOTAL 2012	**PLASTIC**		**1615**

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anii 2010 ,2011 ,2012 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 6 . 6.687 kg/ carton $_{an\ 2010}$ + 2.780kg/carton $_{anul\ 2011}$+ 1827 kg/carton $_{anul\ 2012}$ = 11.294 kg

A 6.1. 2.011 kg/ plastic $_{an\ 2010}$ + 831 kg/ plastic $_{anul\ 2011}$+ 1.615 kg/ plastic $_{anul\ 2012}$ = 4.457 kg

A6 +A6.1 = 15.751 kg/ deșeuri

B 6 . 15.751 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 31.502 lei

TOTAL GENERAL CANTITĂȚI deșeuri VALORIFICATE ȘI RECICLATE PENTRU PERIOADA ANILOR 2008 - 2012 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

I . A1 +A2+ A3 +A4+ A5 +A6 + A6.1 =

7.407 kg + 3.312 kg + 10.010 kg + 6.420 kg + 18.250 kg + 15.751 kg

= 61.150 kg

II . B1 +B2+ B3 +B4+ B5 +B6 =

14.814 lei + 6.624 lei + 20.020 lei + 12.840 lei + 36.500 lei + 31.502 lei = 122.300 lei

CAPITOLUL III.
CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menţionat în introducerea şi cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă judiciară , formulăm următoarele concluzii :

Expertul contabil judiciar prezintă mai jos determinarea cantităților reciclate , rezultate din documentele anexate prezentate mai sus şi valoarea acestora conform solicitării din obiectiv :

Conform articolului unic, pct. 7, lit. d) din Ordonanţa nr. 25/2008 pentru modificarea şi completarea de urgenţa a O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentiu mediu, se constituie venit la Fondul pentru mediu:

- o contribuţie de 2 lei/kg, datorată de operatori economici responsabili, pentru diferenţa dintre obiectivele anuale de valorificare sau incinerare în instalaţii de incinerare cu recuperare de energie a deşeurilor de ambalaje prevăzute în legislaţia în vigoare şi cantităţile efectiv valorificate sau incinerate cu recuperare de energie, pentru perioada 01.01.2008 - 22.07.2010.

Conform pc. 10 din Legea nr. 167 din 14 iulie 2010 privind aprobarea Ordonanţei de urgentă a Guvernului nr. 15/2010 pentru modificarea art. 13 alin. (2) din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu

- o contribuţie de 2 lei/kg, datorată de operatorii economici care introduc pe piaţa naţională ambalaje de desfacere şi bunuri ambalate, pentru diferenţa dintre cantităţile de deşeuri de ambalaje corespunzătoare obiectivelor de valorificare sau incinerare în instalaţii de incinerare cu recuperare de energie şi de valorificare prin reciclare prevăzute în anexa nr. 3 şi cantităţile de deşeuri de ambalaje efectiv valorificate sau incinerate în instalaţii de incinerare cu recuperare de energie şi valorificate prin reciclare;

1.CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚELE ENUMERATE MAI JOS EMISE DE OPERATORUL ECONOMIC **S.C. SERGENT PAPER S.R.L** Adeverințele nr : 128 /08.04.2011 ; 274/31.05.2011; 389/ 30.06.2011; 090/29.07.2011;090/30.09.2011; 090/30.11.2011; 090/31.01.2012; 090/29.02.2012; 090/30.03.2012; 090/31.05.2012 ; 090/31.07.2012; 090/31.08.2012; cu mențiunea că pe aceste adeverințe se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități în numele SC.ANTARES SRL conform HG.856/2002 .

Total general:

1.Hârtie/carton : 1.706 +4.118 = 5.828 kg

2.Folie : 868 + 711 = 1579 kg

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE PERIOADA 2011-2012 şi valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 1 . 5.828 kg /anii 2011și2012 + 1.579 kg/folie anii 2011și2012 = 7.407 kg

B 1 .7.407 kg/ deșeuri x 2lei/kg = 14.814 lei

2. CANTITATEA CE REZULTĂ DIN NOTA DE INFORMARE din data de 16.10 2013 EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **S.C. LEO TEAM SRL**

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE PERIOADA 2011-2012 şi valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A2 . 3.312 kg/plastic anii 2011și2012 = 3.312 kg

B2 . 3.312 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 6.624 lei

3. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC MUCART SA** ca urmare a adresei emise de SC.ANTARES SRL cu nr.257/17.10.2013 ; cu mențiunea că pe aceste adeverințe se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități în numele SC.ANTARES SRL conform HG.621/2005 .

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anul 2008 şi valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 3. 10.010 kg/carton anul 2008 = 10.010 kg

B 3 . 10.010 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 20.020 lei

4. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC BRIOTEN COSMETIC SA** pentru anii 2008-2009 ; cu mențiunea că pe aceste adeverințe se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități în numele SC.ANTARES SRL conform HG.621/2005 .

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anii 2008 și 2009 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 4 . 1.970 kg/ plastic an 2008 + 4.450 kg/plastic anul 2009 = 6.420 kg

B 4 . 6.420 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 12.840 lei

5. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC REMAT CLUJ SA** pentru anii 2008-2010 ; cu mențiunea că pe această adeverință se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități de carton în numele SC.ANTARES SRL conform HG.621/2005 .

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anii 2008 și 2009 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 5 . 7.860 kg/ carton an 2008 + 7.190 kg/carton anul 2009 + 3.200 kg/carton anul 2010 = 18.250 kg

B 5 . 18.250 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 36.500 lei

6. CENTRALIZATORUL CANTITĂȚILOR CE REZULTĂ DIN ADEVERINȚA EMISĂ DE OPERATORUL ECONOMIC **SC AVE CLUJ SA** pentru anii 2010-2011 ; cu mențiunea că pe această adeverință se precizează că a valorificat și reciclat aceste cantități de carton și plastic în numele SC.ANTARES SRL conform HG.621/2005 .

TOTAL CANTITĂȚI deșeuri RECICLATE anii 2010 ,2011 ,2012 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv :

A 6 . 6.687 kg/ carton an 2010 + 2.780kg/carton anul 2011+ 1827 kg/carton anul 2012 = 11.294 kg

A 6.1. 2.011 kg/ plastic an 2010 + 831 kg/ plastic anul 2011+ 1.615 kg/ plastic anul 2012 = 4.457 kg

A6 +A6.1 = 15.751 kg/ deșeuri

B 6 . 15.751 kg/ deșeuri x 2 lei/kg = 31.502 lei

TOTAL GENERAL CANTITĂȚI deșeuri VALORIFICATE ȘI RECICLATE PENTRU PERIOADA ANILOR 2008 -2012 și valoarea fiscală a acestora având în vedere solicitarea din obiectiv 61.150 KG VALOAREA DE 122.300 LEI :

I . A1 +A2+ A3 +A4+ A5 +A6 + A6.1 =

=7.407 kg + 3.312 kg + 10.010 kg + 6.420 kg + 18.250 kg + 15.751 kg= 61.150 kg

II . B1 +B2+ B3 +B4+ B5 +B6 =

=14.814 lei + 6.624 lei + 20.020 lei +12.840 lei +36.500 lei+31.502 lei = 122.300 lei

Expert contabil și fiscal:

.....

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Achim M.V., Borlea, N.S. (2014), Analiza financiară actualizată cu prevederile IFRS, Ed. Presa universitară clujeană, Cluj-Napoca;
2. Alazard, C. (1994), Controle de gestion, Editura Dunod, Paris;
3. Arens, A., Loebbecke, J.K. (1984), Auditing. An Integrated Approach,Prentice-Hall, New Jersey, 3th Edition;
4. Bătrâncea, I, Dumbravă, P., Borlea, N.S., Bătrâncea, L.M (2007), Controlul şi auditul financiar al entităţii economice, Editura Risoprint, Cluj-Napoca;
5. Borlea, N.S., Achim M.V., Breban, L. (2009), Controlul Financiar și Expertiza Contabilă, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca;
6. Bostan I., Morariu A.,Costea I. (2006), Drept financiar public, ed Dacia;
7. Bostan, I. (2000), Control financiar, Editura Polirom, Iaşi.
8. Boulescu, M., Cadâr, F. (2005), Sistemul de control financiar – fiscal şi de audit din România, Editura Economică, Bucureşti;
9. Boulescu, M., Ghiţă, M. (1996), Control financiar şi Expertiză contabilă, Editura Eficient, Bucureşti;
10. Boulescu, M., Ghiţă, M., Mareş, V., Domnişoru, S., Ghiţă, E.(2001), Controlul financiar propriu al agenţilor economici, Editura Universitaria, Craiova;
11. Burduş, E., Căprărescu, Gh. (1999), Fundamentele managementului organizaţiei, Editura Economică, Bucureşti;
12. Cătană D. (1994), Management general, Ed. Tipomur Târgu Mureș.
13. Crăciun, S. (2004), Audotul financiar și auditul inter. Controlul financiar și expertiza contabilă, Ed. Economică, București.
14. Dascălu, D., Alexandru, C. (2005), Explicațiile teoretice și practice ale codului de procedura fiscala, ed Rosetti, București;
15. Feleagă, N., Feleagă, L., Dragomir, V.D. , Bigigoi, A.D. (2011). Guvernanţa corporativă în economiile emergente: cazul României , *Economie teoretică şi aplicată Volumul XVIII (2011), No. 9(562), pp. 3-15*
16. Florea, I., Macovei, I., C., Florea, R.(2007), Controlul economic, financiar şi gestionar, Editura CECCAR, Bucureşti;

17. Ioachim, V., M. (1989), Manual de verificări şi expertize contabile, ediţia a II-a,Bucureşti;
18. Ionescu, L. (2011), Expertiza contabilă în România. Teorie și practică. Ediția a II-a. Ed. C.H. Beck, București;
19. Kolk, A. Pinkse, J, 2009. The integration of corporate governance in corporate social responsibility disclosure, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1350939
20. Le Roy, F., Marchesnay, M., 2005. *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Éditions EMS, Paris;
21. Norma Profesională nr. 35, Expertizele contabile-ghid de aplicare- (2011), Editura CECCAR, Bucureşti;
22. Marcu, F., Mânecă, C. (1978), Dicţionar de neologisme, Editura Academiei, Bucureşti;
23. Manolovici, V. și colab. (1972), Regimul juridic al gestiunilor şi gestionarilor, Editura Academiei, Bucureşti;
24. Mercioiu și colab. (1998), Management comercial, Editura Economică, Bucureşti;
25. Mironiuc M. (2009), Analiza financiară versus analiza extra-financiară în măsurarea performanţelor întreprinderii durabile, Supliment *of Theoretical and applied economics Revue*, Bucharest. 29-31 mai, pp. 151-167;
26. Morariu A., Suciu, G., Stoian, F. (2008), Audit și guvernața corporativă, Ed. Universitară, București.
27. Nicolaescu, O. (2001), Sistemul informaţional managerial al orgnaizaţiei, Editura Economică, Bucureşti;
28. Oprean, I., Popa I.E., Lenghel. R.D. (2007) Procedurile auditului și ale controlului financiar, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca.
29. Oprean, I. (2002), Control şi audit financiar-contabil, Editura Intelcredo, Deva;
30. Pereş, I et al. (2009). Guvernanţa corporativă şi auditul intern, Editura Mirton, Timişoara
31. Popescu-Bogdanesti, C. (2011). Ce urmeaza dupa criza economica? - Noi paradigme ale dezvoltarii (I), (II), *Rev. Tribuna economica* , nr. 10, 11/2011;
32. Raţiu-Suciu, C. (2000), Managementul sistemelor dinamice, Editura Economică, Bucureşti;
33. Shleifer, A., Vishny, R. W. (1997), A Survey of Corporate Governance, *The Journal of Finance*, nr.52;

34. Toma, M., Chivulescu, M. (1995), Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanţurilor contabile, Editura CECCAR, Bucureşti;
35. Ţara, Gh. (2003) Controlul financiar şi expertiza contabilă, Editura Universităţii, Oradea;
36. Vaes, M. (1964) Le conrole dans l-entreprise, Editura Dunod, Paris;
37. Wright, I. (1992) The chaning shape of materiality, Accountancy, London, July,19xxx
38. xxx H.G. nr. 720/1991 privind aprobarea normelor de organizare şiexercitare a controlului financiar, publicată în M.O. nr. 75/1992;
39. xxx H.G. nr. 353/2017 pentru modificarea şi completarea Hotărârii Guvernului nr. 700/2012 privind organizarea şi funcţionarea Autorităţii Naţionale pentru Protecţia Consumatorilor şi pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr. 27/2017 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Economiei;
40. xxx Legea nr. 22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea degaranţii şi răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor agenţiloreconomici, autorităţilor sau instituţiilor publice, publicată în M.O. nr.132/1969;
41. xxx Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, modificată şi republicată prin Legea nr. 441/2006;
42. xxx Legea nr. 82/1991 – legea contabilităţii, modificată şi completată prin Legea nr. 259/2007, republicată;
43. xxx Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată în M.O. al Româiei nr. 238/3.04.2014;
44. xxx Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, publicată în M.O.nr. 953/2002
45. xxx Legea contabilităţii nr. 82 din 24.12.1999, republicată;
46. xxx Legea 133 din 19.03.2002, pentru aprobarea OUG nr.75/1999,publicată în M.Of.nr.230 din 5.04.2002;
47. xxx Legea nr. 85 din 5.04.2006, privind procedura insolvenţei, modificată şi completată
48. xxx Legea nr. 61/2011 privind organizarea şi funcţionarea Departamentului pentru lupta antifraudă – DLAF;
49. xxx Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 - Partea I privind Codul de procedură fiscală , publicată în M.o. nr.. 547 din 23 iulie 2015;
50. xxx Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 - Partea I privind Codul de procedură fiscală , publicată în M.o. nr.. 547 din 23 iulie 2015;

51. xxx Legea 144/2014 pentru aprobarea OUG 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunatățirea și reorganizarea activității ANAF, precum si pentru modificarea si completarea unor acte normative;
52. xxx Normele nr. 1044/2010 privind îmbunătăţirea activităţii de expertiză contabilă judiciară, aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 10/200 din 21.07.2010, cu modificările ulterioare;
53. xxx Legea nr. 135/2010 privind Noul Cod de Procedură Penală, publicată în Monitorul Oficial nr. 486 din 15 iulie 2010, în vigoare din 1 februarie 2014;
54. xxx Legea 134/2010 privind Codul de procedura Civila republicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 247 din 10 aprilie 2015;
55. xxx O.G. nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, republicată în M.O. nr. 799/2003;
56. xxx OMFP nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, publicat în M.O. 320/2003;
57. xxx ORDINUL nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea úi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor úi capitalurilor proprii EMITENT: MINISTERUL FINANğELOR PUBLICE PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 704 din 20 octombrie 2009;
58. xxx ORDIN nr. 1.753 din 9 decembrie 2003, pentru aprobarea Codului etic al inspectorului de control fiscal publicat în Monitorul Oficial nr. 929 din 23 decembrie 2003;
59. xxxORDONANŢĂ DE URGENŢĂ nr.49 din 1 iunie 2005 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare în cadrul administraţiei publice centrale;
60. xxx OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în M.O. nr. 598/2003;
61. xxx OG nr. 65/1994 privind activitatea de expertiză contabilă şi contabil autorizat, republicată 36.xxxOMF nr.1267 din 21.09.2000, pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern, publicat în M.Of.nr.480 din 2.10.2000;
62. xxx ORDIN nr. 3711/2015 din 18 decembrie 2015 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală EMITENT: MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE AGENŢIA NAŢIONALĂ DE

ADMINISTRARE FISCALĂ PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 965 din 28 decembrie 2015;

63. xxx ORDIN Nr. 1162/2016 din 7 aprilie 2016 privind aprobarea Cartei drepturilor şi obligaţiilor persoanei fizice supuse verificării situaţiei fiscale personale emitent : Ministerul Finanțelor Publice , Agenția Națională de Administrare Fiscală publicat în M.O .nr.292 din 18 aprilie 2016;
64. xxx OMFP nr.907 din 27.06.2005, privind aprobarea categoriilor de personae juridice care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.Of.nr.597 din 11.07.2005;
65. xxx OMFP nr.1121 din 4.07.2006, privind aplicarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară, publicat în M.Of.nr.602 din 12.07.2006;
66. xxx Ordinul Ministrului Justiţiei nr. 2986/C/16.12.1999 pentru aprobarea Regulamentului de Organizare şi Funcţionare a Uniunii Naţionale a Practicienilor în Reorganizare şi Lichidare.
67. www.mfinante.ro
68. www.ceccar.ro
69. www.google.ro

Anexa 1. Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecţie fiscală la persoane fizice[60]

Raportul de inspecţie fiscală se întocmeşte de echipa de inspecţie fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situaţiei de fapt fiscale şi a consecinţelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare şi/sau se stabilesc sau nu obligaţii fiscale principale în cadrul unei inspecţii fiscale generale sau parţiale efectuate la contribuabili/plătitori persoane fizice. În categoria persoanelor fizice care pot face obiectul inspecţiei fiscale intră persoane fizice autorizate să desfăşoare activităţi economice individual şi independent, întreprinderi individuale şi familiale, cabinete individuale, cabinete asociate, societăţi civile profesionale sau societăţi profesionale cu răspundere limitată, fonduri de pensii administrate privat şi fonduri de pensii facultative constituite conform prevederilor legislaţiei specifice în materie, fonduri de investiţii constituite ca asociaţii fără personalitate juridică, alte forme de organizare prevăzute în legi speciale, precum şi alte categorii de persoane fizice care realizează venituri, individual sau într-o formă de asociere, din surse corespunzătoare categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, prevăzute de Codul fiscal, indiferent dacă şi-au îndeplinit sau nu obligaţiile declarative şi/sau de înregistrare legale.

În realizarea inspecţiei fiscale se au în vedere următoarele:

1. raportul se va întocmi numai în cazul efectuării unei inspecţii fiscale la contribuabili/plătitori persoane fizice care realizează venituri, individual sau într-o formă de asociere, din surse corespunzătoare categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, prevăzute de Codul fiscal;

2. pentru impozitul pe venit, perioada de verificare va fi întotdeauna un an fiscal;

3. în cazul în care contribuabilul şi-a încetat activitatea, perioada verificată va fi până la data încetării activităţii;

4. impozitul pe venitul net anual stabilit de inspecţia fiscală nu va determina modificarea obligaţiilor fiscale privind plăţile anticipate, stabilite de organele competente, pentru anul următor celui care a fost supus verificării.

[60] Ordinul nr. 3772/2015 privind modelul şi conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice

CAPITOLUL I Date despre inspecţia fiscală la persoane fizice 1. Organele de inspecţie fiscală Se înscriu organele de inspecţie fiscală care efectuează verificarea şi care întocmesc raportul de inspecţie fiscală, precizându-se, pentru fiecare, numele şi prenumele, funcţia, unitatea fiscală din care face parte, numărul legitimaţiei de inspecţie fiscală, numărul şi data ordinului de serviciu, precum şi perioada în care au participat la efectuarea inspecţiei fiscale, dacă aceasta diferă de perioada de desfăşurare efectivă a inspecţiei fiscale. 2. Delegare de competenţă Se menţionează dacă inspecţia fiscală se efectuează în baza unei delegări de competenţă şi se înscriu numărul, data şi organul emitent al acesteia. În cazul în care plătitorul impozitului pe venit este în administrarea altui organ fiscal decât cel care administrează obligaţiile la bugetul general consolidat aferente sediului activităţii sau locului de desfăşurare efectivă a activităţii principale, organele de inspecţie fiscală vor solicita delegare de competenţă pentru verificarea impozitului pe venit. 3. Temeiul juridic al inspecţiei fiscale Se înscriu baza legală, titlul, capitolul, articolul, alineatul din actul normativ care reglementează inspecţia fiscală. 4. Avizul de inspecţie fiscală Se înscriu numărul şi data avizului de inspecţie fiscală, precum şi data comunicării. În cazul în care, în timpul unei inspecţii fiscale, este necesară extinderea verificărilor şi asupra altor obligaţii fiscale sau pe perioade diferite de cele prevăzute în avizul iniţial, se înscriu şi numărul şi data noului aviz de inspecţie fiscală. În cazul în care inspecţia fiscală nu a început la data prevăzută în avizul de inspecţie fiscală, se fac menţiuni asupra motivelor care au determinat modificarea datei de începere a inspecţiei fiscale. 5. Amânarea începerii inspecţiei fiscale Se consemnează dacă data începerii inspecţiei fiscale a fost amânată. Totodată se fac precizări dacă amânarea a fost aprobată sau respinsă prin decizie emisă de conducătorul structurii de inspecţie fiscală, cu indicarea numărului şi datei acesteia. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, se menţionează şi data la care a fost reprogramată inspecţia fiscală. 6. Obligaţiile fiscale şi perioadele care fac obiectul inspecţiei fiscale Se precizează tipurile de impozite/taxe/contribuţii care se verifică. În cazul în care verificarea se face pentru o perioadă diferită de cea din avizul de inspecţie fiscală iniţial, se înscrie perioada verificată efectiv. În situaţia în care perioada verificată se extinde, se precizează motivele care au condus la modificarea perioadei supuse inspecţiei fiscale, perioadă înscrisă într-un nou aviz de inspecţie fiscală. 6.1. Deconturi de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opţiune de rambursare verificate În cazul verificărilor efectuate pentru soluţionarea decontului/deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opţiune

de rambursare se înscrie perioada verificată efectiv, cu precizarea motivului care a condus la modificarea perioadei supuse inspecţiei fiscale, numărul şi data DNOR, suma solicitată, precum şi modul de soluţionare a DNOR, respectiv cu inspecţie fiscală anticipată sau ulterioară. 7. Începerea inspecţiei fiscale Se înscrie data începerii inspecţiei fiscale, care este data menţionată în registrul unic de control, ori de câte ori există obligaţia ţinerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ţine sau nu prezintă organului de inspecţie fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal, întocmit în acest sens. 8. Perioada desfăşurării inspecţiei fiscale Se înscriu perioada dintre data începerii inspecţiei fiscale şi data finalizării inspecţiei fiscale, conform prevederilor legale. 9. Locul desfăşurării inspecţiei fiscale Se înscrie locul unde se desfăşoară efectiv inspecţia fiscală, care poate fi domiciliul fiscal, sediul social, sediul secundar sau alte spaţii de lucru ale contribuabilului/plătitorului, sediul organului fiscal sau orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul/plătitorul. 10. Perioadele de suspendare În cazul în care inspecţia fiscală a fost suspendată, se înscriu numărul şi data deciziei de suspendare, perioadele de suspendare, precum şi motivele şi baza legală a suspendării. 11. Modul de ducere la îndeplinire a dispoziţiilor stabilite prin ultimul act de control Se fac menţiuni cu privire la numărul/data ultimului act de control întocmit de organele de inspecţie fiscală, precum şi dacă au fost duse la îndeplinire măsurile dispuse anterior, cum ar fi măsurile cuprinse în Dispoziţia privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, raport de inspecţie fiscală, proces-verbal etc. 12. Metode de control utilizate Se înscriu metoda sau metodele de control utilizate în cadrul unei acţiuni de inspecţie fiscală, respectiv: a) verificarea prin sondaj; b) verificarea exhaustivă; c) controlul electronic.

CAPITOLUL II Date despre contribuabilul/plătitorul supus inspecţiei fiscale 1. Denumirea sau numele şi prenumele contribuabilului La denumire se completează denumirea completă a contribuabilului/plătitorului de unde provine sursa de venit; se completează dacă este cazul. Numele şi prenumele se completează cu numele, iniţiala tatălui şi prenumele persoanei fizice verificate din punctul de vedere al veniturilor proprii în baza cărora se calculează impozitul pe venit. Se completează, după caz, numărul de înregistrare la oficiul registrul comerţului sau numărul documentului în baza căruia îşi desfăşoară activitatea. 2. Codul de identificare fiscală Se înscrie codul de identificare fiscală astfel: a) pentru impozitul datorat pentru veniturile proprii: - codul numeric personal pentru persoanele fizice, atribuit

potrivit legii speciale; - numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent pentru persoanele fizice care nu deţin cod numeric personal; b) pentru activitatea economică desfăşurată: - codul de înregistrare fiscală pentru comercianţi, inclusiv pentru sucursalele comercianţilor care au sediul principal al comerţului în străinătate şi pentru persoanele fizice care desfăşoară activităţi economice în mod independent sau exercită profesii libere. 3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice Se înscrie adresa (localitatea, strada, etajul, apartamentul, codul poştal, judeţul/sectorul). În cazul asocierilor sau societăţilor civile, se înscriu datele de identificare pentru fiecare persoană fizică asociată, precum şi cota de distribuire a venitului net/pierderii: - numele, iniţiala tatălui şi prenumele; - codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală; - adresa (localitatea, strada, etajul, apartamentul, codul poştal, judeţul/sectorul); - cota de distribuire. De asemenea, se precizează persoana desemnată prin contractul de asociere ca responsabil al asociaţiei şi care răspunde pentru îndeplinirea obligaţiilor acesteia. 4. Date privind sediul activităţii sau locul de desfăşurare efectivă a activităţii principale Se completează cu toate informaţiile care definesc complet sediul activităţii sau locul de desfăşurare a activităţii economice autorizate sau a profesiei libere exercitate, dacă e cazul, înscriindu-se localitatea, strada, etajul, apartamentul, codul poştal, judeţul (sectorul). 4.1. Cod CAEN Se completează codul CAEN al activităţii principale efectiv desfăşurate. 4.2. Forma de exercitare a activităţii/profesiei Se menţionează forma de exercitare a activităţii/profesiei, respectiv individual sau asociere. 5. Date de identificare ale persoanei (persoanelor) fizice privind impozitul datorat pentru veniturile proprii Se completează datele de identificare ale fiecărei persoane fizice privind impozitul datorat pentru veniturile proprii, menţionându-se numărul de asociaţi în perioada verificată. 6. Date privind cota de distribuţie a venitului net/pierderii în cazul asocierilor Se completează în cazul în care persoana fizică verificată realizează într-o formă de asociere venituri din surse corespunzătoare categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, prevăzute de Codul fiscal (cum sunt, spre exemplu, asocierile fără personalitate juridică, societăţile civile etc.). Se înscriu următoarele date: numărul şi data contractului de asociere, anul fiscal, perioada contractului, precum şi cota de distribuţie a venitului net/pierderii pentru fiecare asociat (pentru fiecare asociat se completează numele şi prenumele, precum şi codul de identificare fiscală, respectiv numărul de înregistrare fiscală, după caz). 7. Date privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată Se înscriu data de la care contribuabilul/plătitorul este înregistrat în scopuri de taxă pe

valoarea adăugată, precum şi modalitatea de înregistrare ca plătitor, respectiv prin opţiune, depăşirea plafonului, din oficiu, precizându-se şi dacă aplică sistemul TVA la încasare, după caz. 8. Lista conturilor bancare Se verifică corectitudinea conturilor bancare utilizate de contribuabil/plătitor, precum şi concordanţa cu conturile comunicate de unităţile bancare organelor fiscale competente. 9. Evidenţa documentelor/formularelor utilizate Se menţionează despre modul de întocmire şi utilizare a documentelor financiar-contabile, despre regimul intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, cu menţionarea existenţei seriei şi plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului/plătitorului şi data începerii utilizării acestora, precum şi evidenţa documentelor cu regim special, dacă este cazul. 10. Persoana care asigură administrarea activităţii contribuabilului/plătitorului Se prezintă datele de identificare ale persoanei/persoanelor care asigură/au asigurat administrarea activităţii contribuabilului/plătitorului verificat, atât pe perioada supusă inspecţiei fiscale, cât şi pe durata de desfăşurare a acesteia. 11. Persoana care răspunde de conducerea contabilităţii Se prezintă datele de identificare ale persoanei/persoanei împuternicite care răspunde de conducerea contabilităţii, atât pe perioada supusă inspecţiei fiscale, cât şi pe durata de desfăşurare a acesteia, precizându-se funcţia deţinută şi tipul relaţiei (angajat/colaborator), precum şi numărul şi data documentului în baza căruia îşi exercită activitatea, după caz. 12. Persoana desemnată să reprezinte contribuabilul/plătitorul pe durata inspecţiei fiscale Se prezintă datele de identificare ale persoanei desemnate să reprezinte contribuabilul/plătitorul pe durata inspecţiei fiscale, funcţia/calitatea acesteia, precum şi numărul şi data documentului prin care aceasta a fost desemnată/mandatată, după caz.

CAPITOLUL III Constatări privind obligaţiile fiscale principale verificate (cu excepţia impozitului pe venit) În acest capitol se înscriu constatările pentru fiecare obligaţie fiscală principală care a făcut obiectul inspecţiei fiscale. Obligaţiile fiscale principale care fac obiectul inspecţiei fiscale sunt cele cuprinse în avizul de inspecţie fiscală. 1. Informaţii despre obligaţia fiscală verificată Se menţionează următoarele: - denumirea obligaţiei fiscale ce a făcut obiectul verificării; - perioada supusă inspecţiei fiscale; - prezentarea metodei de control utilizate. În cazul verificării prin sondaj şi controlului electronic, selectarea tipurilor, categoriilor şi volumului documentelor şi a operaţiunilor semnificative se apreciază de organul de inspecţie fiscală în funcţie de natura şi specificul activităţii contribuabilului/plătitorului; - facilităţile fiscale de care a beneficiat contribuabilul/plătitorul în perioada supusă inspecţiei

fiscale şi modul de respectare a acestora. Se va face referire la facilităţile fiscale numai dacă au legătură cu modul de stabilire a impozitelor, taxelor şi contribuţiilor supuse verificării şi consecinţele lor fiscale. 2. Obiective avute în vedere În acţiunea de inspecţie fiscală la persoane fizice se au în vedere următoarele obiective principale: - verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, a concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă şi fiscală a contribuabilului/plătitorului; - verificarea corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare şi, respectiv, a obligaţiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor; - verificarea respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile; - analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse şi, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislaţiei fiscale; - verificarea existenţei contractelor şi a modului lor de derulare, în vederea determinării operaţiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor care sunt semnificative şi relevante pentru stabilirea bazei de impozitare; - verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activităţii desfăşurate; - verificarea locurilor unde se realizează activităţi generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile; - verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfăşurării activităţii economice, precum şi a tratamentului fiscal al operaţiunilor/tranzacţiilor care au generat astfel de cheltuieli; - verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operaţiunilor/tranzacţiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuţiile datorate; - verificarea criteriilor pentru încadrarea activităţii desfăşurate de către o persoană fizică în scopul obţinerii de venituri drept activitate independentă; - verificarea respectării normelor specifice de întocmire şi utilizare a documentelor financiar-contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, cu menţionarea existenţei seriei şi plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului/plătitorului şi a datei începerii utilizării acestora, precum şi evidenţa documentelor cu regim special (marcajele cu regim special, respectiv timbre şi banderole), dacă este cazul; - verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislaţiei fiscale şi contabile. 3. Baza de impozitare 3.1. Determinarea bazei de impozitare a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menţionează: - motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care

contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat şi evidenţiat o operaţiune (tranzacţie), modul de aplicare a legislaţiei fiscale şi contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situaţiilor de fapt aferente, precum şi consecinţele fiscale (influenţele) asupra obligaţiei fiscale verificate; - temeiul de drept unde se înscrie detaliat şi clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Pentru fundamentarea constatărilor, vor fi avute în vedere următoarele: - elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influenţat baza de impozitare; - punctul de vedere al inspecţiei fiscale faţă de interpretarea contribuabilului/plătitorului; - consecinţele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt şi temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare; - modul de calcul al bazei de impozitare şi stabilirea eventualelor diferenţe ale bazei de impozitare, precum şi calculul impozitului, taxei sau al contribuţiei aferente, după caz. Pentru obligaţiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept şi corectitudinea calculului sumei deduse; - stabilirea responsabilităţilor pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancţionării potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislaţiei fiscale şi contabile constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale şi contabile, atunci când este cazul. Se menţionează situaţiile care au generat aplicarea de sancţiuni contravenţionale, cu indicarea numărului şi datei procesului-verbal de constatare şi sancţionare a contravenţiilor. b) În cazul în care baza de impozitare nu se modifică, se vor menţiona acest lucru. În această situaţie se prezintă perioadele şi documentele efectiv verificate, care au stat la baza concluziei că obligaţia fiscală este corect determinată. c) În cazul în care se impune modificarea bazelor de impozitare când se constată diferenţe ale elementelor acestora, dar fără stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale principale, se vor preciza motivul de fapt şi temeiul de drept. d) În cazul în care, în inspecţia fiscală, sunt incluse pentru verificare perioade în care au fost soluţionate deconturi cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opţiune de rambursare, cu control ulterior, se înscriu informaţii distincte pentru fiecare decont, în ordine cronologică, în funcţie de constatările efectuate, respectiv de natura modificării/nemodificării bazei de impozitare, după caz. 3.2. Exercitarea dreptului de apreciere În situaţia în care, pentru obligaţia fiscală supusă verificării, se constată diferenţe

între starea de fapt fiscală reală a contribuabilului/plătitorului şi informaţiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la acelaşi contribuabil/plătitor, se vor consemna constatările în conformitate cu situaţia de fapt fiscală reală şi cu legislaţia fiscală şi se vor menţiona în scris motivele pentru care organele de inspecţie fiscală nu iau în considerare opinia prealabilă/soluţia din actul administrativ emis. 3.3. Penalitatea de nedeclarare Despre aplicarea penalităţii de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acesteia se consemnează şi se motivează în raportul de inspecţie fiscală, pentru fiecare obligaţie fiscală care a făcut obiectul inspecţiei fiscale, evidenţiindu-se situaţiile în care penalitatea se aplică numai pentru o anumită componentă a obligaţiei fiscale principale. Se întocmeşte o situaţie care cuprinde date referitoare la obligaţia fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată şi termenele scadente, în vederea calculării penalităţii de nedeclarare de către organul fiscal competent. 3.4. Termene scadente Pentru fiecare obligaţie fiscală la care s-au constatat diferenţe suplimentare ale bazei de impozitare de către organele de inspecţie fiscală se anexează o situaţie privind termenul scadent al obligaţiilor fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite suplimentar, care cuprinde obligaţiile fiscale principale datorate pe întreaga perioadă verificată, defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată, după caz, şi termenele scadente aferente acestora, stabilite conform prevederilor legale, în vederea calculării de obligaţii fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane fizice. Situaţia cuprinde şi diferenţele de obligaţii fiscale datorate la anumite termene de plată, inclusiv în cazurile în care la finalizarea inspecţiei fiscale organele fiscale nu stabilesc obligaţii fiscale principale suplimentare pentru perioada verificată. 4. Soluţionarea decontului/deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opţiune de rambursare cu control anticipat În cazul în care, în cadrul aceleiaşi inspecţii fiscale, se soluţionează mai multe deconturi cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opţiune de rambursare, cu inspecţie fiscală anticipată, se înscriu constatări separate pentru fiecare decont pentru care s-a solicitat rambursarea de taxă pe valoarea adăugată, în ordine cronologică. Perioada verificată pentru fiecare decont este stabilită astfel: - prima perioadă verificată cuprinde intervalul de timp de la începutul perioadei anterioare neverificate (cu condiţia încadrării în termenul legal de prescripţie) până la data de sfârşit a perioadei impozabile aferente primului decont cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opţiune de

rambursare; - următoarea perioadă verificată începe de la data de sfârşit a perioadei impozabile a ultimului decont verificat până la sfârşitul perioadei impozabile aferente următorului decont ce urmează a se verifica. În acelaşi mod se va continua pentru verificarea perioadelor de impozitare aferente deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opţiune de rambursare, depuse şi încadrate pentru a fi soluţionate cu inspecţie fiscală anticipată. Soluţionarea fiecărui decont de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opţiune de rambursare se va finaliza astfel: - în cazul în care nu se constată modificări ale bazei de impozitare, în baza constatărilor din raportul de inspecţie fiscală, se va emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecţiei fiscale", care, împreună cu un exemplar al raportului de inspecţie fiscală, se va transmite, după avizare şi aprobare, compartimentului de specialitate pentru emiterea deciziei de rambursare; - în cazul în care se constată modificări ale bazei de impunere, în baza constatărilor din raportul de inspecţie fiscală, se va emite formularul "Decizie de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice", care în acest caz are şi rol de decizie de rambursare. În cazul în care, în cadrul aceleiaşi inspecţii fiscale, se soluţionează mai multe deconturi cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opţiune de rambursare, cu inspecţie fiscală anticipată, se emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecţiei fiscale" numai pentru decontul/deconturile pentru care organele de inspecţie fiscală constată nemodificarea bazei de impozitare şi, respectiv, nu au fost stabilite obligaţii fiscale principale (taxa pe valoarea adăugată). 5. Decizia de impunere provizorie privind obligaţiile fiscale principale Se menţionează situaţiile în care, pe perioada desfăşurării inspecţiei fiscale, contribuabilul/plătitorul a fost informat cu privire la finalizarea verificării unei perioade fiscale şi a unui tip de obligaţie fiscală şi au fost stabilite obligaţii fiscale principale suplimentare. În astfel de cazuri şi numai ca urmare a solicitării scrise a contribuabilului/plătitorului, organul de inspecţie fiscală emite decizia de impunere provizorie pentru obligaţiile fiscale principale stabilite suplimentar, în scopul plăţii acestora înainte de finalizarea în integralitate a inspecţiei fiscale. În acest sens se menţionează numărul şi data solicitării contribuabilului/plătitorului. Decizia de impunere provizorie privind obligaţiile fiscale principale va conţine denumirea obligaţiei fiscale principale, perioada impozabilă, precum şi suma obligaţiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecţie fiscală.

CAPITOLUL IV Constatări privind impozitul pe venit 1. Informaţii despre impozitul pe venit verificat Se menţionează următoarele: - denumirea obligaţiei fiscale ce a făcut obiectul verificării; - perioada supusă inspecţiei fiscale, în cazul impozitului pe venit, va fi întotdeauna un an fiscal încheiat, indiferent dacă s-a emis decizia de impunere anuală, sau până la data încetării activităţii, după caz; - prezentarea metodei de control utilizate. În cazul verificării prin sondaj şi controlului electronic, selectarea tipurilor, categoriilor şi volumului documentelor şi a operaţiunilor semnificative se apreciază de organul de inspecţie fiscală în funcţie de natura şi specificul activităţii contribuabilului/plătitorului; - facilităţile fiscale de care a beneficiat contribuabilul/plătitorul în perioada supusă inspecţiei fiscale şi modul de respectare a acestora. Se va face referire la facilităţile fiscale numai dacă au legătură cu modul de stabilire a impozitului pe venit supus verificării şi consecinţele lor fiscale. 2. Obiective avute în vedere În acţiunea de inspecţie fiscală la persoane fizice privind impozitul pe venit, constatările fiscale se prezintă pe fiecare an fiscal, avându-se în vedere obiectivele principale menţionate la cap. III pct. 2. De asemenea, se fac referiri şi la: - verificarea evoluţiei patrimoniului afacerii şi modului de evidenţiere în cheltuieli şi, respectiv, în venituri a oricăror intrări sau ieşiri de bunuri; orice intrare sau ieşire din Registrul inventar va fi verificată în corelaţie cu înregistrarea pe cheltuială sau venit, în funcţie de prevederile în vigoare pentru fiecare an supus verificării; - verificarea veniturilor din surse corespunzătoare categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit Codului fiscal. 3. Baza de impozitare a impozitului pe venit 3.1. Determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare a impozitului pe venit, se menţionează: - motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a impozitului pe venit, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat şi evidenţiat o operaţiune (tranzacţie), modul de respectare a legislaţiei fiscale şi contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situaţiilor de fapt aferente, precum şi consecinţele fiscale (influenţele) asupra obligaţiei fiscale verificate; - temeiul de drept unde se înscriu detaliat şi clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Se menţionează situaţiile care au generat aplicarea de sancţiuni contravenţionale, cu indicarea numărului şi datei procesului-verbal de constatare şi sancţionare a contravenţiilor. Pentru fiecare an verificat, se completează câte un tabel dacă au fost stabilite

de organul de inspecţie fiscală diferenţe suplimentare de impozit pe venit. În situaţia în care a fost emisă decizia de impunere de către organul fiscal competent pe baza declaraţiei privind venitul realizat, aceste diferenţe se vor stabili faţă de impozitul pe venit stabilit de organul fiscal competent înscris în această decizie. În situaţiile prevăzute de lege, în care anterior efectuării inspecţiei fiscale organul fiscal competent nu a emis o decizie de impunere, impozitul pe venit stabilit de organul de inspecţie fiscală reprezintă diferenţe de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar. Pentru fundamentarea constatărilor, vor fi avute în vedere următoarele: - elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influenţat baza de impozitare; - punctul de vedere al inspecţiei fiscale faţă de interpretarea contribuabilului/plătitorului; - consecinţele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt şi temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare; - modul de calcul al bazei de impozitare şi stabilirea eventualelor diferenţe ale bazei de impozitare, precum şi calculul venitului net anual impozabil şi stabilirea diferenţelor, după caz. Pentru obligaţiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri, se va verifica modul de exercitare a acestui drept şi corectitudinea calculului sumei deduse; - în cazul asocierilor fără personalitate juridică, constituite între persoane fizice care desfăşoară activităţi independente, venitul net anual impozabil stabilit suplimentar de inspecţia fiscală se stabileşte la nivelul asocierii şi se va repartiza pe fiecare asociat, conform cotei procentuale de distribuire; - stabilirea responsabilităţilor pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancţionării potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislaţiei fiscale şi contabile constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale şi contabile, atunci când este cazul. b) Diferenţa de impozit pe venit datorat pentru veniturile proprii După repartizarea, în funcţie de cota de distribuţie a venitului anual impozabil stabilit suplimentar pe fiecare membru al asocierii, se va calcula impozitul pe venit pe fiecare plătitor şi pe fiecare an fiscal verificat, avându-se în vedere şi valorile următoarelor date: - venitul net anual impozabil evidenţiat în decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului; - diferenţa de venit net anual stabilit suplimentar de organele de inspecţie fiscală; - venitul net anual impozabil recalculat de organele de inspecţie fiscală; - impozitul pe venitul net anual impozabil stabilit prin decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului; - impozitul pe venitul net anual impozabil stabilit de organele de inspecţie fiscală; - diferenţa de impozit pe venitul net anual stabilit în plus sau în

minus, după caz. c) În cazul în care baza de impozitare nu se modifică, se va menţiona acest lucru. În această situaţie se prezintă perioadele şi documentele efectiv verificate, care au stat la baza concluziei că obligaţia fiscală este corect determinată. d) În cazul în care se impune modificarea bazelor de impozitare când se constată diferenţe ale elementelor acestora, dar fără stabilirea de obligaţii fiscale principale, se vor preciza motivul de fapt şi temeiul de drept. Menţiunile privind exercitarea dreptului de apreciere, penalitatea de nedeclarare, termene scadente se aplică corespunzător prevederilor de la cap. III pct. 3.2, 3.3, 3.4. De asemenea, se fac precizări privind întocmirea Deciziei de impunere provizorie privind obligaţiile fiscale principale, dacă este cazul, conform prevederilor de la cap. III pct. 5.

CAPITOLUL V Alte constatări În acest capitol se fac menţiuni cu privire la alte obiective care intră în competenţa de verificare a organelor de inspecţie fiscală, cu precizarea actului normativ incident în cauză, a deficienţelor constatate şi a sancţiunilor aplicate. În acest sens, într-o anexă la raportul de inspecţie fiscală se prezintă toate obiectivele verificate. 1. Organizarea şi conducerea evidenţei contabile în partidă simplă Sunt prezentate constatările efectuate de organele de inspecţie fiscală referitoare la respectarea prevederilor legale privind organizarea compartimentului de contabilitate sau pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilităţii, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, după caz, urmărindu-se în principal respectarea prevederilor Legii contabilităţii şi reglementărilor contabile în vigoare pentru perioada verificată. 2. Utilizarea şi ţinerea registrelor contabile şi fiscale Se consemnează constatările referitoare la respectarea prevederilor legale privind modul de întocmire, utilizare şi păstrare a registrelor de contabilitate obligatorii (Registrul-jurnal, Registrul-inventar), a registrelor fiscale (Registrul de evidenţă fiscală), a altor registre, în funcţie de specificul activităţii desfăşurate, precum şi a celorlalte documente financiarcontabile. 3. Efectuarea inventarierii Se menţionează dacă au fost respectate prevederile legale privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi modul de valorificare a rezultatelor inventarierii. 4. Utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale Se menţionează dacă sunt respectate prevederile legale privind obligaţia operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, dacă este cazul. 5. Obţinerea autorizaţiilor speciale pentru desfăşurarea activităţii Se menţionează dacă contribuabilul/plătitorul deţine autorizaţii speciale, respectarea regimului autorizărilor, antrepozit fiscal, utilizator final, jocuri de noroc, licenţe

etc. 6. Alte aspecte Se menţionează alte aspecte/deficienţe constatate de organele de inspecţie fiscală, după caz.

CAPITOLUL VI Discuţia finală cu contribuabilul/plătitorul 1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului Se consemnează, în mod obligatoriu, numărul şi data documentului prin care organul de inspecţie fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecţie fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum şi data, ora şi locul la care va avea loc discuţia finală. Se fac menţiuni referitoare la formularea şi comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecţie fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înştiinţat organele de inspecţie fiscală asupra faptului că a renunţat la discuţia finală. De asemenea, se prezintă o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecţie fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuţie pentru care s-au stabilit obligaţii fiscale suplimentare. Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului va fi anexat la raportul de inspecţie fiscală. 2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului Se prezintă rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecţie fiscală faţă de punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuţiei finale, cât şi în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecţie fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuţie pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.

CAPITOLUL VII Sinteza constatărilor inspecţiei fiscale 1. Obligaţiile fiscale principale stabilite suplimentar (exclusiv impozit pe venit) Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuţie, cu excepţia impozitului pe venit, la care s-au calculat diferenţe ale bazei de impozitare şi, respectiv, obligaţii fiscale principale în sarcina contribuabilului/plătitorului se prezintă următoarele informaţii: Nr. crt. Denumire obligaţie fiscală principală verificată *) Perioada verificată Baza de impozitare stabilită suplimentar (+/-) **) - lei - Impozit, taxă, contribuţie stabilit(ă) suplimentar (+/-) **) - lei - De la data Până la data 0 1 2 3 4 5 1 Obligaţie fiscală principală TOTAL 2 Obligaţie fiscală principală preluată din Decizia de impunere provizorie nr. ...../ data ..... x x 3 Obligaţii fiscale principale de regularizat (rd. 1 – rd. 2) x x *) Se completează pentru fiecare obligaţie fiscală principală pentru care organele de inspecţie fiscală au stabilit modificarea bazei de impozitare. **) Se

completează cu suma totală a bazei de impozitare stabilită suplimentar de inspecţia fiscală şi calculată în anexele la Raportul de inspecţie fiscală, pentru fiecare obligaţie fiscală. De asemenea, se realizează o sinteză a sancţiunilor aplicate, precum şi a măsurilor dispuse în cadrul acţiunii de inspecţie fiscală. 2. Impozitul pe venit stabilit suplimentar În cazul impozitului pe venit, se va completa, în următorul tabel, câte un rând pentru fiecare persoană verificată, cu următoarele informaţii: Nr. crt. Impozit pe venit Nume şi prenume Perioada verificată Venit net anual impozabil evidenţiat în decizia de impunere anuală Diferenţa de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecţie fiscală Venit net anual impozabil recalculat/ stabilit de organele de inspecţie fiscală Impozit pe venitul net anual impozabil stabilit : Diferenţa de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecţie fiscală prin decizia de impunere anuală de organele de inspecţie fiscală În plus În minus 0 1 2 3 4 5 6 7 8 1 Impozit pe venit TOTAL 2 Impozit pe venit din Decizia de impunere provizorie nr...../ data..... x x 3 Impozitul pe venit de regularizat (rd. 1 – rd. 2) *) x x Raportul de inspecţie fiscală se întocmeşte şi se semnează de organele de inspecţie fiscală, se avizează de şeful serviciului şi se aprobă de conducătorul structurii de inspecţie fiscală. Raportul de inspecţie fiscală stă la baza întocmirii şi se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale: a) decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane fizice; b) decizia de impunere privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice; c) decizia de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferenţe ale bazelor de impozitare şi, respectiv, de obligaţii fiscale principale; d) decizia de modificare a bazelor de impozitare, dacă se constată diferenţe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale principale. Raportul se întocmeşte într-un număr de exemplare astfel determinat pentru a putea fi transmis câte un exemplar la: - organul de inspecţie fiscală care a efectuat inspecţia; - organul fiscal de administrare competent; - fiecare organ fiscal de administrare competent să administreze impozitul pe venit datorat de fiecare contribuabil/plătitor de impozit pe venit (în cazul asocierilor), unde contribuabilul este luat în evidenţă ca plătitor de obligaţii fiscale; - contribuabilul/plătitorul verificat (în cazul asocierilor, un exemplar pentru asociaţie şi câte un exemplar pentru fiecare asociat).

CAPITOLUL VIII Anexe Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuţie verificată, la raportul de inspecţie fiscală se anexează situaţii, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare fundamentării şi susţinerii constatărilor, acestea făcând parte integrantă din raportul de inspecţie fiscală. Tabelele sau situaţiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operaţiuni şi în toate cazurile în care se prezintă situaţii de aceeaşi natură şi se susţin constatările din raportul de inspecţie fiscală. Tabelele şi situaţiile anexate la raportul de inspecţie fiscală vor fi semnate de organele de inspecţie fiscală şi, pentru luare la cunoştinţă, de către reprezentantul contribuabilului/plătitorului. De asemenea, în acest capitol se fac menţiuni cu privire la declaraţia dată pe propria răspundere de reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului, prin care acesta declară că a pus la dispoziţie toate documentele şi informaţiile solicitate, precum şi opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activităţii de asistenţă şi îndrumare a contribuabililor/plătitorilor. La raportul de inspecţie fiscală se anexează orice document întocmit pentru înştiinţarea, notificarea, solicitarea de documente, note explicative sau procese-verbale pentru consemnarea unor constatări în timpul inspecţiei fiscale sau întocmite în cadrul altor acţiuni de inspecţie fiscală la alţi contribuabili/plătitori, precum şi procese-verbale de constatare şi sancţionare a contravenţiilor, după caz. La acest capitol se întocmeşte o situaţie centralizatoare sub formă de tabel care va cuprinde numărul şi conţinutul pe scurt ale fiecărei anexe a raportului de inspecţie fiscală.

Anexa 2 .Norma profesională 35 privind expertizele contabile şi comentariile misiunilor de expertiză contabilă

Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România a decis reglementarea profesională a activității de expertiză contabilă, prin elaborarea Standardului (normei) profesional (profesionale) privind expertizele contabile şi *comentariile misiunii privind expertiza contabilă.* Acesta cuprinde următoarele secțiuni și detalieri:[61]

35.0. Cadrul de referinţă al misiunilor privind expertizele contabile

35.1. Norme de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile

35.1.1. Independenţa expertului contabil

35.1.2. Competenţa expertului contabil

35.1.3. Calitatea expertizelor contabile

35.1.4. Secretul profesional şi confidenţialitatea expertului contabil

35.1.5. Acceptarea expertizelor contabile

35.1.6. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile

35.2. Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile

35.2.1. Dispunerea expertizelor contabile judiciare şi numirea experţilor contabili

35.2.2. Contractarea şi programarea expertizelor contabile

35.2.3. Delegarea şi supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile

35.2.4. Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă

35. 3. Norme de raport specifice expertizelor contabile

35.3.1. Redactarea raportului de expertiză contabilă

35.3.2. Semnarea şi depunerea raportului de expertiză contabilă

Anexa nr. 1. Model de contract privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare

Anexa nr. 2. Model de Raport de expertiză contabilă judiciară

Anexa nr.3. Model de Raport de expertiză contabilă extrajudiciară

35.0. Cadrul de referinţă al misiunilor privind expertizele

[61] Standardul profesional nr. 35 Expertizele contabile

NORMA

Expertizele contabile sunt mijloace de probă utilizabile în rezolvarea unor cauze care necesită cunoştinţe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de expert contabil. Expertizele contabile dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părţilor în fazele de instrumentare şi de judecată ale unor cauze civile şi/sau comerciale, ataşate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.

1. Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil în condiţiile legii, fiind înscrise, cu viza la zi, în partea activă a Tabloului experţilor contabili, actualizat anual de către Corpul Experţilor Contabili şi al Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR).

2. Expertizele contabile pot fi clasificate:

I. După scopul principal în care au fost solicitate, în:

a) Expertize contabile judiciare, reglementate de: Codul de procedură civilă; Codul de procedură penală; alte legi speciale.

b) Expertize contabile extrajudiciare sunt cele efectuate în afara procedurilor reglementate privind rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiţiei. Sunt efectuate în afara unui proces justiţiar. Nu au calitate de mijloc de probă în justiţie, ci, cel mult, de argumente pentru solicitarea de către părţi a administrării probei cu expertiza contabilă judiciară sau pentru rezolvarea unor litigii pe cale amiabilă.

II. După natura principalului (lelor) obiectiv (e) la care se referă, în:

a) Expertize contabile civile dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor civile;

b) Expertize contabile penale dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile ataşate litigiilor penale;

c) Expertize contabile comerciale dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor comerciale;

d) Expertize contabile fiscale dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor fiscale;

e) Alte categorii de expertize contabile judiciare dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de către clienţi.

Anexele nr. 1-3 au caracter orientativ şi ilustrativ şi nu fac parte integrantă din prezentele norme. Modelele prezentate în aceste anexe pot fi adaptate cazuisticii concrete.

35.1 Norme de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile

35.1.1. Independenţa expertului contabil

NORMA

Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către experţii contabili înscrişi în partea activă a Tabloului Corpului. Expertul contabil solicitat în efectuarea unei expertize contabile este obligat să fie independent faţă de părţile interesate în expertiză, evitând orice situaţie care ar presupune o lipsă de independenţă sau o constrângere care ar putea să îi impieteze integritatea şi obiectivitatea.

35.1.1.1. Expertizele contabile efectuate de experţii contabili care nu întrunesc condiţiile pentru a fi înscrişi ca membri activi ai Corpului cad sub incidenţa sancţiunilor privind exercitarea unei profesii fără autorizaţie. Dacă un expert contabil aflat într-o astfel de situaţie este solicitat pentru efectuarea unei expertize contabile, el este obligat să aducă la cunoştinţa solicitantului situaţia în care se află.

35.1.1.2. Independenţa expertului contabil trebuie să fie absolută în cazul experţilor contabili numiţi din oficiu de către organele în drept şi relativă în cazul experţilor contabili recomandaţi de părţi sau solicitaţi în efectuarea de expertize contabile extrajudiciare.

Independenţa absolută a expertului contabil numit din oficiu de către organele în drept derivă din obligaţia acestuia de a ţine seama de toate cazurile de incompatibilitate, abţinere şi recuzare prevăzute de Codul de procedură civilă şi alte reglementări procedurale speciale, care sunt aceleaşi cu cele privind judecătorii. Experţii contabili care se află în situaţii de incompatibilitate, abţinere sau posibilitate de recuzare trebuie să le aducă la cunoştinţa organului care i-a numit.

Independenţa relativă derivă doar din reglementările profesiei contabilemai restrictive decât cele din reglementarea generală.

Toate comentariile privind norma generală de bază sunt şi rămân pertinente.

35.1.2. Competenţa expertului contabil

NORMA

Calitatea de expert contabil abilitat să efectueze expertize contabile este reglementată. El trebuie să se supună regulilor Corpului privind formarea continuă, actualizarea şi testarea permanentă a cunoştinţelor pe care le posedă.

35.1.2.1. Expertiza contabilă are drept suport documentele primare şi înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în contabilitate. Ca urmare, expertul contabil solicitat în efectuarea expertizelor contabile trebuie să posede cunoştinţe solide şi actualizate în domeniul economic, în general, şi mai ales în domeniul financiar – contabil. Aceste cunoştinţe trebuie probate cu calitatea de expert contabil, membru activ al Corpului, care se supune regulilor stabilite de Corp cu privire la pregătirea individuală continuă şi testarea cunoştinţelor acumulate.

35.1.2.2. Toate comentariile privind norma generală de bază sunt şi rămân pertinente.

35.1.3. Calitatea expertizelor contabile

NORMA

Expertul contabil trebuie să efectueze expertizele contabile pentru care a fost solicitat şi pe care le-a acceptat cu conştiinciozitate, devotament, corectitudine şi imparţialitate. Expertizele contabile trebuie să fie utile celor care le-au solicitat.

35.1.3.1. Expertizele contabile constituie mijloace de probă ştiinţifică. În elaborarea lor expertul contabil trebuie să folosească metode specifice ştiinţei contabilităţii. Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate numai pe documente care atestă evenimente şi tranzacţii ce fac sau trebuie să facă obiectul recunoaşterilor, evaluărilor, clasificărilor şi prezentărilor contabile.

35.1.3.2. În expertizele contabile judiciare, expertul contabil este un terţ în proces care, prin calitatea lui procesuală, contribuie la stabilirea adevărului de către organele în drept. Raportul de expertiză contabilă judiciară are caracter de probă ştiinţifică care trebuie să prezinte un înalt grad al indicelui contributiv la soluţionarea cauzei în care a fost dispus.

Nedocumentarea şi nefundamentarea ştiinţifică a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară poate fi şi este adesea sancţionată, de către organele în drept care le-au dispus, cu înlocuirea expertului contabil şi dispunerea unei noi expertize contabile. Dacă în aceeaşi cauză s-a dispus o nouă expertiză contabilă care ajunge la concluzii diferite faţă de prima, datorită utilizării altor criterii şi metode de investigaţie, organul în drept care le-a dispus are disponibilitatea de a se opri la aceea pe care o consideră mai fundamentată sub aspect ştiinţific, respectiv, de mai bună calitate.

35.1.3.3. Nici expertizele contabile extrajudiciare nu trebuie să facă rabat calităţii. Independenţa şi competenţa profesională a expertului contabil trebuie să asigure o documentare şi fundamentare ştiinţifică şi expertizelor contabile extrajudiciare.

35.1.3.4. Toate comentariile privind norma generală de bază sunt şi rămân pertinente.

35.1.4. Secretul profesional şi confidenţialitatea expertului contabil

NORMA

Expertul contabil trebuie să respecte secretul şi caracterul confidenţial al informaţiilor la care a avut acces şi de care a luat cunoştinţă cu ocazia efectuării expertizelor contabile, trebuind să se abţină de la divulgarea lor către terţi, cu excepţia cazurilor în care a fost autorizat expres în acest scop sau dacă are obligaţia legală sau profesională să facă o astfel de divulgare.

35.14.1. Toate comentariile privind norma generală de bază sunt şi rămân pertinente.

35.14.2. Particularizat la expertizele contabile judiciare, secretul profesional şi confidenţialitatea expertului contabil trebuie să se manifeste şi prin următoarele acte de comportament:

I. Expertul contabil numit din oficiu sau la recomandarea unei părţi nu trebuie să prezinte mai mult decât i se cere. El trebuie să invoce în raportul său de expertiză contabilă judiciară numai acele evenimente şi tranzacţii probate cu documente justificative şi/sau evidenţieri contabile care au o legătură cauzală cu obiectivul (întrebarea) ce i-a fost fixată de organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară.

II. Expertul contabil numit din oficiu sau la recomandarea unei părţi într-o cauză justiţiară trebuie să se abţină de la divulgarea conţinutului raportului de expertiză contabilă judiciară şi a concluziilor sale direct părţilor implicate în actul justiţiar. Expertul contabil trebuie să depună raportul său la organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară, de unde cei interesaţi îl pot consulta, în condiţiile legii.

III. Expertul contabil numit din oficiu sau la cererea unei părţi într-o cauză justiţiară trebuie să se abţină de la contactarea părţilor implicate în actul justiţiar, în afara procedurilor prevăzute de lege. Astfel, în cazul proceselor civile, dacă este nevoie de o lucrare la faţa locului, aceasta nu poate fi făcută decât după citarea părţilor, cu confirmare de primire, arătându-se zilele şi orele când încep şi se continuă lucrările expertizei contabile. În procesele penale, expertul contabil poate lua legătura cu inculpaţii numai cu încuviinţarea şi în condiţiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanţa de judecată. În toate cazurile, informaţiile şi explicaţiile primite de expertul contabil, în contactele sale cu părţile implicate în actul justiţiar ,trebuie să rămână confidenţiale.

35.1.5. Acceptarea expertizelor contabile

NORMA

Solicitările adresate experţilor contabili privind efectuarea de expertize contabile nu pot fi refuzate decât dacă există motive temeinice.

Totuşi, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să-şi analizeze posibilitatea de a-şi îndeplini misiunea, ţinând seama în special de regulile de independenţă, competenţă şi incompatibilitate.

35.1.5.1. Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile nu poate fi refuzată pe motive etnice, religioase, politice sau de altă natură. Aceasta, deoarece expertiza contabilă este un act de probă ştiinţifică.

35.1.5.2. Calitatea de expert contabil este incompatibilă cu cea de martor în aceeaşi cauză, calitatea de martor având întâietate. Expertul contabil se află în incompatibilitate dacă există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă, el, soţul(ia) sau vreo rudă

apropiată, în soluţionarea cauzei într-un anumit mod care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

Pot fi asimilate cu «împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă», următoarele situaţii în care s-ar putea găsi expertul contabil:

I. Dacă, în calitate de organ de control, colaborator sau consilier al uneia din părţile în proces, s-a pronunţat asupra unor aspecte, ori a luat parte la întocmirea actelor primare, a evidenţelor tehnico-operative sau la elaborarea situaţiilor financiare care fac obiectul dosarului supus judecăţii.

II. Dacă, în calitate de expert contabil, şi-a exprimat o primă opinie în aceeaşi cauză supusă judecăţii, deoarece primează prezumţia că ar fi interesat în susţinerea primei soluţii. În particular, expertul contabil care a efectuat o expertiză extrajudiciară la cererea unei părţi în proces se află în incompatibilitate cu calitatea de expert numit din oficiu. Dacă îndeplineşte condiţiile de independenţă şi de competenţă, poate accepta calitatea de expert contabil recomandat de parte.

35.1.5.3. Toate comentariile privind norma generală de bază sunt şi rămân pertinente.

35.1.6. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile

NORMA

Expertizele contabile trebuie efectuate în mod responsabil. Responsabilitatea expertizelor contabile judiciare este întărită prin jurământ, iar a celor extrajudiciare prin contract.

35.1.6.1. Responsabilitatea efectuării expertizei contabile judiciare este întărită de depunerea unui jurământ la înscrierea în Tabloul experţilor contabili, arhivat la dosarul personal de la Filială.

35.1.6.2. Toate dispoziţiile procedurale cu privire la citarea, aducerea cu mandat şi sancţionarea martorilor care lipsesc de la judecată sunt aplicabile şi expertului(ţilor) contabil(i) numit(ţi) pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare. Dacă expertul(ţii) contabil(i) numit(ţi) pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare nu se înfăţişează la citarea organelor în drept care l-a (i-a) numit, acestea sunt abilitate să dispună înlocuirea lui(lor).

35.1.6.3. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile extrajudiciare trebuie să rezulte din contractul încheiat între expertul(ţii) contabil(i) şi client.

35.2 Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile

35.2.1 Dispunerea expertizelor contabile judiciare şi numirea experţilor contabili

NORMA

Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse numai de către organele îndreptăţite de lege pentru administrarea probei cu expertiza.

Numirea expertului sau experţilor contabili, atât din oficiu cât şi recomandaţi de părţile în proces, se poate face numai de către organul în drept să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă.

35.2.1.1. Sediul general al materiei de drept privind administrarea dovezilor cu «expertiza» contabilă este Codul de procedură civilă, art. 201-214 (art.206 abrogat prin L.219/2005). Existând un Tablou al experţilor contabili judiciari, cuprins în baza de date a Ministerului Justiţiei, încredinţarea misiunilor privind efectuarea expertizelor contabile judiciare se poate face numai acestora, respectându-se normele de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile.

35.2.1.2. Instanţele de drept civil, atunci când consideră necesar să cunoască părerea unor experţi contabili, pot numi, la cererea părţilor sau din oficiu, unul sau trei experţi contabili prin Încheierea de şedinţă, care trebuie să cuprindă:

I. Numele expertului sau experţilor contabili numiţi din oficiu sau la cererea părţilor în proces;
II. Obiectivele (întrebările, punctele) la care expertul sau experţii contabili numiţi trebuie să răspundă. Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanţă concis, fără echivoc şi fără a se solicita expertului contabil sau experţilor contabili numiţi să se pronunţe asupra încadrărilor legale a faptelor supuse judecăţii;
III. Termenul în care trebuie să se efectueze expertiza contabilă, ţinându-se seama de faptul că raportul de expertiză contabilă trebuie depus la instanţa care a dispus-o cu 5 zile înainte de termenul de judecată. Dacă termenul iniţial fixat de instanţă pentru

depunerea expertizei contabile judiciare este considerat de către expertul sau experţii contabili numiţi ca fiind inadecvat (prea scurt), ei sunt îndreptăţiţi să solicite instanţei un termen adecvat , minim necesar, pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare de calitate;

IV. Plata expertului contabil sau experţilor contabili numiţi, care trebuie să fie remuneratorie. Dacă expertul sau experţii contabili numiţi pentru efectuarea expertizei contabile judiciare consideră onorariul stabilit de instanţă neremu-neratoriu, ei sunt îndreptăţiţi să solicite instanţei mărirea acestuia.

În cazul lipsei de solicitudine a instanţei cu privire la cererile expertului sau experţilor contabili numiţi, referitoare la subpct. I, II, III, IV, ei sunt îndreptăţiţi să refuze efectuarea expertizei contabile judiciare. Acest refuz este o problemă de raţionament profesional al expertului sau experţilor contabili numiţi.

35.2.1.3. Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse şi în cauze penale, în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală, art. 116-127. În astfel de cauze, organul de urmărire penală sau instanţa de judecată care a dispus efectuarea unei expertize contabile fixează un termen la care sunt chemate părţile, precum şi expertul contabil, aducându-li-se la cunoştinţă întrebările la care trebuie să răspundă expertul contabil şi precizându-li-se că au dreptul să facă observaţii cu privire la întrebări şi că pot cere modificarea sau completarea lor. Totodată, părţile sunt încunoştinţate că au dreptul să ceară numirea şi a câte unui expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei. Procedural, dispunerea expertizei contabile judiciare în cauze penale se face prin Ordonanţă emisă de organul de urmărire penală, care trebuie să conţină aceleaşi elemente ca şi Încheierea de şedinţă pentru numirea experţilor contabili în cauze civile.

35.2.1.4. Când efectuarea expertizelor contabile judiciare este supusă altor reglementări procedurale speciale, experţii contabili numiţi din oficiu sau recomandaţi de părţile în proces, trebuie să se conformeze reglementărilor procedurale respective privind dispunerea expertizelor contabile judiciare şi numirea experţilor contabili.

35.2.2. Contractarea şi programarea expertizelor contabile

NORMA

Efectuarea expertizelor contabile se face pe bază de contract. Expertizele contabile contractate trebuie programate. Programul de lucru trebuie să stabilească natura, calendarul şi întinderea lucrărilor necesare pentru îndeplinirea misiunii privind expertizele contabile contractate.

35.2.2.1. Experţii care vor cere sau vor primi mai mult decât plata statornicită se vor pedepsi pentru luare de mită» (Art. 213 al. 1 din Cod. Proced. Civ.). Este «lait-motivul» pentru care expertizele contabile, indiferent de natura lor (judiciară sau extrajudiciară) trebuie contractate, unul din elementele fundamentale ale contractului fiind mărimea onorariului.

Încheierile de şedinţă (în dosarele civile) şi Ordonanţele organelor de urmărire şi cercetare penală (în dosarele penale), acceptate de experţii contabili numiţi din oficiu sau la recomandarea părţilor, ţin loc de contract pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare.

35.2.2.2. Dacă în timpul efectuării expertizelor contabile intervin elemente noi privind volumul şi întinderea lucrărilor, care nu au fost avute în vedere la acceptarea contractului iniţial, experţii contabili sunt îndreptăţiţi să ceară majorarea onorariului iniţial.

În cazul expertizelor contabile judiciare, majorarea onora-riului se face de către organul în drept care a dispus efectuarea expertizei.

În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, majorarea onorariului se face prin act adiţional la contractul iniţial.

35.2.2.3. Expertizele contabile trebuie efectuate şi depuse beneficiarului la termenele convenite şi acceptate prin contract. Pentru încadrarea în aceste termene, este necesar să se elaboreze un program de lucru în care să se precizeze, alături de obiectivele expertizei contabile, un calendar şi un buget de ore pe fiecare capitol, subdiviziune sau componentă în parte. Dacă este necesar, programul de lucru poate fi modificat în timpul realizării expertizelor contabile.

35.2.3. Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile

NORMA

Efectuarea lucrărilor privind expertiza contabilă judiciară nu poate fi delegată de către experţii contabili numiţi din oficiu sau la recomandarea părţilor, asistenţilor sau colaboratorilor lor. În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, expertul contabil poate delega executarea unor lucrări asistenţilor sau colaboratorilor săi, păstrându-şi răspunderea finală asupra conţinutului şi concluziilor raportului de expertiză contabilă extrajudiciară.

35.2.3.1. În cazul expertizelor contabile judiciare, experţii contabili numiţi din oficiu sau la recomandarea părţilor nu pot delega efectuarea lucrărilor, deoarece au fost nominalizaţi de către un organ în drept să dispună proba cu expertiza contabilă, printr-un act procedural (încheiere de şedinţă sau ordonanţă) şi, prin urmare, trebuie să-şi îndeplinească personal şi integral mandatul.

35.2.3.2. Impedimentul arătat la comentariul 3523.1 nu există în cazul expertizelor contabile extrajudiciare, mai ales în cazul în care acestea sunt comandate şi contractate cu cabinete sau societăţi de consultanţă şi expertiză contabilă. Contractele încheiate în acest scop pot include chiar clauze cu privire la lucrările care trebuie executate şi persoanele cărora le vor fi delegate spre executare. Răspunderea finală, însă, în ceea ce priveşte conţinutul şi calitatea raportului de expertiză contabilă extrajudiciară revine integral expertului contabil care a contractat misiunea. În astfel de cazuri, Norma de lucru 123 DELEGAREA ŞI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR, în conţinutul şi comentariile ei, trebuie respectată.

3524 Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă

NORMA

Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă are un caracter particular şi se limitează strict la ceea ce este necesar, pentru a răspunde la obiectivele (întrebările, punctele) fixate expertului(ţilor) de către organul în drept să dispună expertiza contabilă judiciară, prin Încheiere de şedinţă (în dosarele civile), sau Ordonanţă a organului de urmărire şi cercetare penală (în dosarele penale), sau prin obiectivele contractului privind expertiza extrajudiciară.

35.24.1. În vederea întocmirii raportului de expertiză contabilă, expertul contabil trebuie să studieze materialul documentar adecvat. Studierea materialului documentar adecvat constituie premisa şi condiţia necesare întocmirii unui raport de expertiză contabilă temeinic fundamentat, bazat pe documente justificative şi evidenţieri contabile şi nu pe prezumţii, declaraţii ale părţilor şi/sau ale martorilor.

35.2.4.2. Dacă obiectivele (întrebările, punctele) la care trebuie să răspundă expertiza contabilă vizează constatările consemnate în acte de control fiscal, gestionar sau de altă natură, efectuate de organe abilitate, expertul contabil trebuie să studieze actele de control cel puţin sub aspectele conţinutului şi întinderii controlului, precum şi a modului de stabilire a răspunderilor persoanelor implicate. În cazul în care s-au întocmit mai multe acte de control în aceeaşi cauză, ajungându-se la concluzii diferite, expertul contabil trebuie să studieze fiecare act de control în parte, arătând fundamentat cauzele care au condus la concluzii diferite şi poziţia sa faţă de aceste concluzii.

În demersul său, expertul contabil care a ajuns la concluzii fundamentate diferite faţă de organul de control, este abilitat să ia contact cu acesta pentru a-şi elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea unei expertize contabile de calitate. Contactul şi consultarea organului de control nu obligă pe expertul contabil să ajungă la un punct de vedere comun, ci doar la motivarea opiniilor diferite care trebuie inserată în raportul de expertiză contabilă.

35.2.4.3. Orientativ, materialul documentar pe care trebuie să-l studieze expertul contabil, în cazul expertizelor judiciare, se compune din:

I. Dosarul cauzei, în care s-a dispus o expertiză judiciară;

II. Documentele justificative şi registrele contabile aflate în păstrarea părţilor implicate în procesul justiţiar sau în arhivele terţelor persoane, care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;

III. Procesele verbale întocmite de organele de control abilitate, aflate atât în posesia acestora cât şi în posesia persoanelor juridice şi/sau fizice controlate, care au vreo legătură cu obiectivele expertizate.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, expertul contabil are dreptul să ia cunoştinţă de conţinutul dosarului penal numai cu încuviinţarea organului de urmărire penală sau a instanţei de judecată cărora expertul contabil este abilitat să le ceară lămuriri în legătură cu faptele sau împrejurările cauzei.

35.2.4.4. Pentru o mai temeinică înţelegere a evenimentelor şi tranzacţiilor supuse expertizării, expertul contabil este abilitat să ceară iar părţilor interesate în expertiză să dea explicaţii suplimentare. Aceste explicaţii nu trebuie date în scris şi nu constituie material documentar pentru expertizele contabile. Expertul contabil trebuie să aibă în vedere explicaţiile părţilor, dar trebuie să le analizeze în raport cu actele justificative şi contabile expertizate, menţionând în raportul de expertiză contabilă concordanţa sau neconcordanţa dintre explicaţiile părţilor şi actele examinate.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, părţile implicate pot da explicaţiile necesare expertului contabil numai cu încuviinţarea şi în condiţiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanţa de judecată.

35.2.4.5. Materialul documentar examinat de expertul contabil nu poate fi ridicat de către expertul contabil de la părţile care îl au în păstrare. Dosarul de lucru al expertului contabil, în ce priveşte documentarea expertizelor contabile, trebuie să cuprindă, după caz:

I. Încheierea de şedinţă (în cauze civile), Ordonanţa organului de urmărire şi cercetare penală (în cauzele penale), sau contractul privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare;

II. Raportul de expertiză contabilă - exemplarul expertului contabil care justifică îndeplinirea misiunii;

III. Eventuale corespondenţe, răspunsuri la întrebări suplimentare sau suplimente de expertiză contabilă solicitate de organele în drept, care au dispus efectuarea expertizei contabile;

IV. Eventuale note personale ale expertului contabil redactate în timpul efectuării expertizei contabile, necesare fie redactării raportului de expertiză contabilă, fie

urmăririi bugetului de timp şi decontării lucrărilor de expertiză contabilă cu beneficiarii acestora.

35.2.4.6. Comentariile de la Norma generală de lucru 125 «DOCUMENTAREA LUCRĂRILOR» sunt şi rămân pertinente într-o interpretare adecvată.

35.3 Norme de raport specifice expertizelor contabile

35.3.1 Redactarea raportului de expertiză contabilă

NORMA

Lucrările şi concluziile expertizei contabile se consemnează într-un raport scris care trebuie să cuprindă cel puţin trei capitole: Capitolul I, INTRODUCERE, Capitolul II, DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE şi Capitolul III, CONCLUZII.

Când au fost numiţi sau angajaţi mai mulţi experţi contabili în aceeaşi cauză, se întocmeşte un singur raport de expertiză contabilă. Dacă sunt deosebiri de păreri între experţi, opiniile separate trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă sau într-o anexă a acestuia.

35.3.1.1. Capitolul I, „INTRODUCERE”, al raportului de expertiză contabilă trebuie să cuprindă cel puţin următoarele paragrafe:

I. Paragraful de identificare a expertului(ţilor) contabil(i) nominalizat(ţi) pentru efectuarea expertizei contabile, care trebuie să cuprindă informaţii cu privire la: numele şi prenumele expertului(ţilor), domiciliul, numărul carnetului de expert contabil şi poziţia din Tabloul experţilor contabili;

II. Paragraful de identificare a organului care a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau a clientului care a solicitat efectuarea expertizei contabile extrajudiciare. În acest paragraf se menţionează:

a) În cazul expertizelor contabile judiciare: actul care a stat la baza numirii expertului(ţilor), respectiv Încheiere de şedinţă (în cazurile civile) sau Ordonanţă a organelor de urmărire penală (în cauzele penale), cu menţionarea datei acestuia,

denumirea şi calitatea procesuală a părţilor, domiciliul sau sediul social al acestora, numărul şi anul dosarului şi natura acestuia (civil sau penal);

b) În cazul expertizelor contabile extrajudiciare: denumirea clientului, domiciliul sau sediul social al acestuia, numărul şi data contractului în baza căruia se efectuează expertiza contabilă solicitată.

III. Paragraful privind identificarea împrejurărilor şi circumstanţelor în care a luat naştere litigiul în care s-a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau contextul în care a fost contractată expertiza contabilă extrajudiciară.

IV. Paragraful privind identificarea obiectivului(lor) expertizei contabile. În cazul expertizelor contabile judiciare, formularea obiectivului(lor) expertizei contabile se preia «ad-literam» din formularea acestora în «Încheierea de şedinţă» (cauzele civile), respectiv în Ordonanţa organelor de urmărire şi cercetare penală (cauzele penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, formularea obiectivului(lor) acestora trebuie să fie cea din contract.

V. Paragraful privind identificarea datei sau perioadei şi locului în care s-a efectuat expertiza contabilă. În cazul expertizelor contabile, dispuse de organele în drept, în cauze civile, data şi locul începerii lucrărilor expertizei contabile trebuie documentată prin citarea părţilor prin scrisoare cu aviz de primire.

VI. Paragraful privind identificarea materialului documentar care are o legătură cauzală cu obiectul(vele) expertizei contabile şi care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă. Materialul documentar nominalizat în acest paragraf trebuie să fie strict adecvat necesităţilor de documentare a obiectului(lor) expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare.

VII. Paragraful privind identificarea datei sau perioadei în care s-a redactat raportul de expertiză contabilă cu menţionarea expresă dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având acelaşi obiect(ive). De asemenea, în acest paragraf trebuie menţionat dacă sau folosit lucrările altor experţi (contabili, tehnici etc.), probleme ridicate de părţile interesate în expertiză şi explicaţiile date de acestea în timpul efectuării expertizei.

VIII. Paragraful privind identificarea datei iniţiale până la care raportul de expertiză contabilă trebuia depus la beneficiar şi indicarea eventualelor perioade de prelungire faţă de termenul iniţial.

35.3.1.2. Capitolul II, „DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE”, al raportului de expertiză contabilă trebuie să conţină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile, care să cuprindă o descriere amănunţită a operaţiilor efectuate de expertul contabil cu privire la structura materialului documentar, actele şi faptele analizate, locul producerii evenimentelor şi tranzacţiilor, sursele de informaţii utilizate, dacă părţile interesate în expertiza contabilă au făcut obiecţii sau au dat explicaţii pe care expertul contabil le-a luat sau nu în considerare în formularea concluziilor sale. În fiecare astfel de paragraf trebuie prezentat ansamblul calculelor şi interpretarea rezultatelor acestora. Dar, dacă aceste prezentări ar îngreuna înţelegerea expunerii de către beneficiarul raportului de expertiză contabilă, este recomandabil ca ansamblul calculelor să se facă în anexe la raportul de expertiză contabilă, iar în textul expertizei contabile să se prezinte doar rezultatele calculelor şi interpretarea acestora.

Fiecare paragraf din Capitolul II, „DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE”, trebuie să se încheie cu concluzia (răspunsul) expertului contabil care trebuie să fie precis, concis, fără echivoc, redactat într-o manieră analitică, ordonată şi sistematizată fără a face aprecieri asupra calităţii documentelor justificative, reprezentărilor (înregistrărilor) contabile, expertizelor şi actelor de control (de orice fel) anterioare şi nici asupra încadrărilor legale. Aceasta, deoarece expertul contabil analizează evenimente şi tranzacţii şi nu încadrarea judiciară a acestora. În cazuri deosebite în care expertul contabil, în exercitarea misiunii sale, se confruntă cu acte şi documente care nu întrunesc condiţiile legale, care exprimă ficţiuni sau sunt suspecte, el nu trebuie să le ia în considerare în stabilirea rezultatelor concluziilor (răspunsurilor) sale la obiectivul(ele) fixate expertizei contabile, dar trebuie să menţioneze aceasta în raportul de expertiză contabilă.

Dacă raportul de expertiză contabilă este întocmit de mai mulţi experţi care au opinii diferite, într-un paragraf al Capitolului II, «DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE», fiecare expert contabil trebuie să-şi motiveze detaliat şi documentat opinia pe care o susţine.

De regulă, în expertizele judiciare trebuie motivată separat opinia expertului recomandat de parte, în raport cu opinia expertului numit din oficiu.

35.3.1.3. Capitolul III, „CONCLUZII”, al raportului de expertiză contabilă trebuie să conţină câte un paragraf distinct cu concluzia (răspunsul) la fiecare obiectiv (întrebare) al expertizei contabile preluat în maniera în care a fost formulat în Capitolul II, „DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE”.

35.3.1.4. Raportul de expertiză contabilă întocmit în structura prezentată la pct. **3531.1 - 3531.4** este un raport de expertiză contabilă obişnuit, necalificat. Un astfel de raport de expertiză contabilă nu poate conţine concluzii (răspunsuri) alternative la obiectivul(vele) fixat(e) expertului contabil.

Dacă expertul contabil, în promovarea raţionamentului său profesional, consideră necesar să-şi exprime părerea asupra obiectivului(velor) expertizei contabile, asupra faptului dacă întrebările ce i-au fost fixate sunt suficiente sau nu în clarificarea obiectivului(lelor) expertizei sau cu privire la alte aspecte asupra cărora doreşte să reţină atenţia beneficiarului expertizei, poate face acest lucru fie:

a) în finalul capitolului III, „CONCLUZII”, după paragraful cuprinzând răspunsul la obiectivul(vele) expertizei contabile;
b) într-un capitol distinct, (capitolul IV, intitulat „CONSIDE-RAŢII PERSONALE ALE EXPERTULUI(ŢILOR) CONTABIL(I)”.

În prezentarea consideraţiilor sale (lor) personale, în raportul de expertiză contabilă, expertul(ţii) contabil(i) trebuie să se conformeze normelor de etică şi deontologie ale profesiei contabile liberale, în special a celor privind confidenţialitatea. Conţinutul şi întinderea consideraţiilor personale într-un raport de expertiză contabilă ţin de raţionamentul profesional al expertului(ţilor) contabil(i). Aceste consideraţii trebuie limitate la strictul necesar sau impus de lege în cazul expertizelor contabile judiciare şi pot fi mai extinse (cuprinzătoare) în cazul expertizelor contabile extrajudiciare.

Raportul de expertiză contabilă care cuprinde consideraţii personale ale expertului(ţilor) contabil(i) este calificat drept raport de expertiză contabilă cu observaţii.

35.3.1.5. În cazuri cu totul deosebite, expertul(ţii) contabil(i) se poate (pot) afla în imposibilitatea întocmirii unui raport de expertiză contabilă, datorită inexistenţei documentelor

justificative şi/sau evidenţelor contabile care să ateste evenimentele şi tranzacţiile supuse expertizării. În astfel de cazuri se va întocmi un „RAPORT DE IMPOSIBILITATE A EFECTUĂRII EXPERTIZEI CONTA-BILE", care va avea aceeaşi structură ca un raport de expertiză contabilă obişnuit (necalificat), dar care, în capitolele II „DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE" şi III „CONCLUZII", va prezenta justificat şi fundamentat cauzele care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile «comandate» de beneficiarul acestuia.

35.3.1.6. Anexele la raportul de expertiză contabilă, indiferent de tipul acestuia (obişnuit, cu observaţii sau imposibilitatea efectuării expertizei contabile), fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă şi se întocmesc de către expertul(ţii) contabil(i) cu scopul de a susţine o constatare din cuprinsul raportului de expertiză contabilă. Anexele la raportul de expertiză contabilă trebuie întocmite atunci şi numai atunci când există necesitatea de documentare a unei constatări din raportul de expertiză contabilă, ele având menirea să degreveze conţinutul raportului de expertiză contabilă, de prezentări prea detaliate, cifre multiple sau alte elemente de natură similară. Nu pot constitui anexe la raportul de expertiză contabilă documentele justificative sau registrele contabile originale, sau reproduse prin tehnici de multiplicare. Anexele raportului de expertiză contabilă sunt un «produs» al muncii expertului(ţilor) contabil(i).

35.3.2. Semnarea şi depunerea raportului de expertiză contabilă

NORMA

Raportul de expertiză contabilă se parafează şi se semnează filă de filă, inclusiv anexele.

Raportul de expertiză contabilă se depune la beneficiarul acestuia în termenul legal sau contractual.

35.3.2.1. Pentru a evita orice «dispută» cu privire la originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta, inclusiv anexele, se parafează şi se semnează de către expertul(ţii) contabil(i) pe fiecare pagină în parte. Toate exemplarele parafate şi semnate de expertul(ţii) contabil(i) în original au calitatea de rapoarte de expertiză contabilă originale. Toate celelalte au calitatea de copii, indiferent de tehnicile de multiplicare.

Raportul de expertiză contabilă nu se semnează de către nici una din părţile interesate în efectuarea expertizei contabile.

35.3.2.2. De regulă, raportul de expertiză contabilă se întocmeşte în două exemplare originale; unul pentru organul care a dispus sau partea care a solicitat efectuarea expertizei contabile şi unul pentru expertul(ţii) contabil(i) care a efectuat expertiza contabilă. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare dacă beneficiarul acestuia solicită acest lucru.

35.3.2.3. Raportul de expertiză contabilă judiciară se depune la organele care au dispus-o cu cel puţin cinci zile înainte de data stabilită pentru judecată. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se predă clientului care a solicitat-o la locul şi la termenul prevăzut în contract.

Anexa 3. Raport de expertiză judiciară

Capitolul I, INTRODUCERE

Paragraful (i)

Subsemnatul _____ expert contabil, domiciliat în __
posesor al carnetului de expert contabil nr. _____ înscris în TABLOUL EXPERŢILOR CONTABILI şi CONTABILILOR AUTORIZAŢI din ROMÂNIA (CECCAR) în partea _____ poziţia _____
(Dacă sunt mai mulţi experţi contabili, acesta se repetă pentru fiecare)

Paragraful (ii)

Am fost numit(ţi) prin _____ din data de _____ expert contabil în dosarul nr. _____ , părţile implicate în proces fiind:

1._____
2._____
n._____ __(Pentru fiecare parte implicată în proces se va menţiona: denumirea, domiciliul sau sediul social şi calitatea procesuală)

Paragraful (iii)

Împrejurările şi circumstanţele în care a luat naştere litigiul sunt:_____
_____

Paragraful (iv)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. _____
2. _____
n. _____

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada _____la sediul social /domiciliul _____

Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în: _____
_____

Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada _____. În cauză s-au efectuat /nu s-au efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat /nu s-au utilizat lucrările altor experţi (tehnici fiscali etc.).

Problemele ridicate de părţile interesate în expertiză şi explicaţiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

_____
_____

Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la şi prelungită la _____.(dacă este cazul)

CAPITOLUL II, DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Obiectivul nr. I (i=1,n).

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea nr. i) s-au examinat următoarele documente şi acte: _____
(descriere detaliată dacă este cazul)

În conformitate cu actele şi documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. I, următorul răspuns:_____(se redactează răspunsul clar, concis şi fără ambiguităţi)

CAPITOLUL III, CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menţionat în introducerea şi cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acesteia:

La obiectivul nr. 1_____
La obiectivul nr. 2 _____
La obiectivul nr. n _____
(Se vor relua răspunsurile din capitolul II, DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Pentru ca prezentul raport de expertiză contabilă să vină în sprijinul beneficiarului, considerăm necesar să facem următoarele precizări:

_____
_____
_____.

(Acest paragraf poate fi introdus numai dacă expertul contabil consideră că este util beneficiarului expertizei contabile. El poate face obiectul unui capitol separat: CAPITOLUL IV, CONSIDERAŢIILE PERSONALE ALE EXPERTULUI(ŢILOR) CONTABIL(I).)

Expert(ţi) contabil(i):

Anexa 4. Raport de expertiză extrajudiciară

Capitolul I, INTRODUCERE

Paragraful (i)

Subsemnatul _____ expert contabil, domiciliat în _____
posesor al carnetului de expert contabil nr. _____ înscris în TABLOUL EXPERŢILOR CONTABILI şi CONTABILILOR AUTORIZAŢI din ROMÂNIA (CECCAR) în partea _____ poziţia _____
(Dacă sunt mai mulţi experţi contabili, acesta se repetă pentru fiecare)

Paragraful (ii)

În baza contractului nr. _____ am acceptat misiunea efectuării unei expertize contabile extrajudiciare pentru _____
(se menţionează denumirea, domiciliul sau sediul social al clientului)

Paragraful (iii)

Împrejurările şi circumstanţele care l-au determinat pe client să apeleze la prestaţia noastră sunt:
_____
_____

Paragraful (iv)

Conform art. nr. _____ din contractul nr. _____ obiectivele fixate prezentei expertize extrajudiciare sunt:
Obiectivul nr. 1 _____
_____
Obiectivul nr. 2 _____
_____
Obiectivul nr. n _____
_____

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada _____ la sediul social /domiciliul _____.

Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în: _____
_____

Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada _____. În cauză s-au efectuat /nu s-au efectuat, alte expertize contabile; s-au utilizat /nu s-au utilizat lucrările altor experţi (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părţile interesate în expertiză şi explicaţiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt: _____

Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la _____ şi prelungită la _____.(dacă este cazul)

CAPITOLUL II, DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Obiectivul nr. I (i=1,n).

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea nr. i) s-au examinat următoarele documente şi acte: _____
_____

(descriere detaliată cu trimitere la anexe, dacă este cazul)

În conformitate cu actele şi documentele expertizate, formulăm, la obiectivul nr. I, următorul răspuns: _____
_____

(se redactează răspunsul clar, concis şi fără ambiguităţi)

CAPITOLUL III, CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menţionat în introducerea şi cuprinsul prezentului raport de expertiză, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acesteia:

La obiectivul nr. 1 _____
_____

La obiectivul nr. 2 _____

La obiectivul nr. n _____

(Se vor relua răspunsurile din capitolul II, DESFĂŞURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Pentru ca prezentul raport de expertiză contabilă să poată veni în sprijinul beneficiarului, considerăm necesar să facem următoarele precizări:

_____

_____

_____

(Acest paragraf poate fi introdus numai dacă expertul contabil consideră că este util beneficiarului expertizei contabile. El poate face obiectul unui capitol separat: CAPITOLUL IV. CONSIDERAŢIILE PERSONALE ALE EXPERTU-LUI(ŢILOR) CONTABIL(I).)

Expert(ţi) contabil(i):

View publication stats